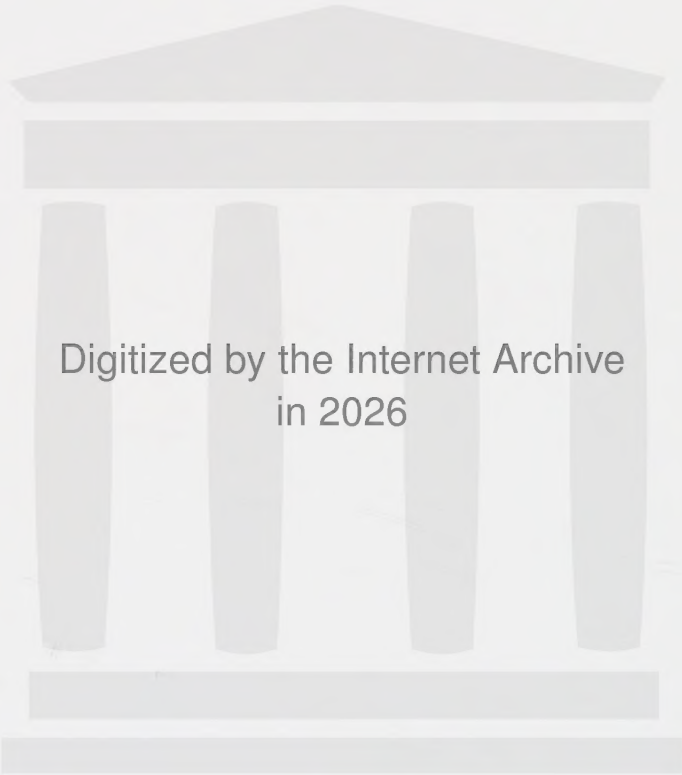


MARGIT LASS

**Die Besteuerung der
privaten Wohnungsunternehmen durch das
Umsatzsteuer- und Grunderwerbsteuergesetz**

1978



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung der
privaten Wohnungsunternehmen durch das
Umsatzsteuer- und Grunderwerbsteuergesetz

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des
akademischen Grades eines
Doktors der Rechte
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster



Vorgelegt von
M a r g i t L a s s
aus
Emmerich



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. P. Kirchhof
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. N. Achterberg
Dekan: Prof. Dr. J. Welp
Tag der mündlichen Prüfung: 22. Juni 1978

Gliederung

=====

I. Die Entwicklung der privaten Wohnungsunternehmen, das Bauvertragsrecht und die steuerlichen Konsequenzen	1
=====	
1. Die privaten Wohnungsunternehmen und die vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten	1
2. Organisationsformen der privaten Wohnungswirtschaft	3
2.1 Die Baubetreuung	4
2.2 Die Bauträgerschaft	5
2.3 Die Generalunternehmerschaft	6
2.4 Die Generalübernehmerschaft	6
2.5 Der Architektenvertrag	7
2.6 Steuerrechtliche Konsequenzen aus der Vertragsgestaltung	10
II. Die Baubetreuung im engeren Sinne	11
=====	
1. Die rechtlichen Grundlagen für die steuerrechtliche Anerkennung als Baubetreuungsunternehmen	11
2. Die steuerrechtlichen Grundlagen für den ermäßigten Steuersatz bei Umsätzen von wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen	12
3. Wohnungswirtschaftliche Betreuungsunternehmen	13
3.1 Begriff	13
3.2 Aufgabenbereich der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen	15
3.3 Die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistung der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen	16
3.4 Beurteilung	18
4. Das Bauherrn-Modell oder Kölner Modell	20
4.1 Grundzüge des Bauherrn-Modell	20
4.2 Die Anforderung an die Vertragsgestaltung	22
4.21 Die Bauherrneigenschaft	22
4.22 Die Erteilung der Baugenehmigung	25

4.23 Der Planungseinfluß	25
4.24 Das Baukosten- und Finanzierungsrisiko	27
4.3 Zusammenfassung	28
4.4 Die steuerliche Problematik des "Bauherrn-Modells"	31
5. Steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Städte- bau- und Wohnungspolitik durch zusätzliche Vergünstigungen ab 1.1.1977	35
III. Die Bauträgerschaft und das Grunderwerbsteuerrecht =====	38
1. Die Bedeutung der Grunderwerbsteuer für den privaten Bauträger	38
2. Die rechtlichen Grundlagen des Grunderwerb- steuerrechts	39
2.1 Der Kaufvertrag	39
2.2 Erwerb und Erwerbsvorgang	44
2.3 Der Umsatzbegriff	44
2.4 Die Grunderwerbsteuer	47
2.41 Natur und Begriff der Grunderwerbsteuer	47
2.42 Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer in der finanztheoretischen Literatur	48
3. Die geschichtliche Entwicklung der Grunderwerb- steuer	52
3.1 Der Grund und Boden als Gegenstand der Besteuerung	52
3.2 Die Grundbesitzwechselabgabe in geschicht- licher Sicht	53
3.3 Die Entwicklung zum geltenden Grunderwerb- steuergesetz	54
3.4 Der Grundsatz der Gleichheit der Besteue- rung und der Ausnahmslosigkeit im Grund- erwerbsteuerrecht	56
3.5 Das Verhältnis des Grunderwerbsteuerrechts zum bürgerlichen Recht	57
3.51 Die rechtliche und wirtschaftliche Be- trachtungsweise des Grunderwerbsteuer- rechts	57
3.52 Die Beurteilung von Tatbeständen im Grunderwerbsteuerrecht	59

4. Die Voraussetzungen für die Besteuerung im Grunderwerbsteuerrecht und der Grundstücksbegriff	61
4.1 Die Entstehung der Steuerschuld	61
4.11 Bedingte Erwerbsvorgänge	62
4.12 Genehmigungspflichtige Erwerbsvorgänge	62
4.2 Der Grundstücksbegriff im Grunderwerbsteuerrecht	65
4.21 Das Grundstück	65
4.22 Die Grundstücksbestandteile	66
a) Allgemeines	66
b) Das Erbbaurecht	68
c) Das Wohnungseigentum	71
5. Die Durchbrechung des Grundsatzes der Ausnahmslosigkeit	74
5.1 Allgemeines	74
5.2 Befreiungsvorschriften	75
5.21 Vermietung einer Eigentumswohnung oder eines Eigenheimes	78
5.22 Erwerb des Bodens nach Errichtung des Wohngebäudes	78
5.23 Nachträglicher Erwerb eines Garagengrundstücks und von Hof- und Gartenflächen	80
5.24 Weitere Befreiungstatbestände	80
6. Die Bedeutung der Landesgesetzgebung im Grunderwerbsteuerrecht	83
IV. Die Besteuerung durch das Grunderwerbsteuergesetz und die Befreiung von der Grunderwerbsteuer	87
=====	
1. Klärung allgemeiner Begriffe durch Gesetzgebung und Rechtsprechung	87
1.1 Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer	87
1.11 Die Gegenleistung	87
1.12 Eine Gegenleistung ist nicht vorhanden	88
1.13 Berechnung des Kaufpreises bei der Übernahme von sonstigen Leistungen und von Grundpfandrechten	91

1.2 Aufgabe des steuerbegünstigten Zwecks	93
1.21 Aufgabe der Zweckbestimmung (Bauabsicht)	93
1.22 Die Bedeutung der Bebauungsfrist	95
a) Berechnung der Bebauungsfrist	95
b) Überschreitung der Bebauungsfrist	97
1.23 Weiterveräußerung eines Teilgrundstücks	99
1.3 Die Bedeutung der Wohnfläche für die Grund- erwerbsteuer	100
1.31 Öffentlich geförderter und steuerbe- günstigter Wohnungsbau	100
1.32 Wohnfläche und Rechtsprechung	102
a) Bedeutung der Wohnfläche im Zeit- punkt der Bezugsfertigkeit	102
b) Grundlage der Steuerbegünstigung von Wohnungen	103
c) Besonderheiten	105
1.33 Bindung der Grunderwerbsteuer-Befrei- ung an die Grundsteuervergünstigung	105
1.4 Der Begriff der Wohnung - der Begriff der Fertigstellung	108
1.41 Begriffe Wohnung - Eigenheim	108
1.42 Begriffe Fertigstellung - Bezugsfer- tigkeit	109
2. Die Besteuerung des Bauträgers durch das Grund- erwerbsteuerrecht	113
2.1 (Teil-)aufhebung eines Grundstückskaufver- trages	113
2.2 Die Verwertungsbefugnis	116
2.3 Der Austausch von Grundstücken	118
2.31 Der Austausch von Bauland	118
2.32 Grunderwerbsteuerfreiheit für den freiwilligen Austausch von Grundstücken	121
3. Der Konnex zwischen der Besteuerung des Bauträ- gers und der des Ersterwerbers durch das Grund- erwerbsteuerrecht	123
3.1 Ersterwerb und Eigennutzung im Grunderwerb- steuerrecht	123
3.11 Ersterwerb im Grunderwerbsteuerrecht - wirtschaftliches Eigentum im Ein- kommensteuerrecht	123
3.12 Die Bedeutung der Eigennutzung für den grunderwerbsteuerfreien Ersterwerb	127

3.2	Aufhebung des Erstvertrages und nochmalige Veräußerung	131
3.21	Grundsätzliche Regelungen für die Aufhebung des Erstvertrages	131
3.22	Aufhebung des Erstvertrages vor Übergabe und vor Eigentumsübergang	133
3.23	Aufhebung des Erstvertrages nach Übergabe und vor Eigentumsübergang	134
3.24	Aufhebung des Erstvertrages vor Übergabe und nach Eigentumsübergang	136
3.25	Übergabe und Eigentumsübergang an einen Ersterwerber	137
3.3	Zuerwerb im Grunderwerbsteuerrecht	138
3.31	Allgemeines	138
3.32	Der nachträgliche Erwerb eines Garagengrundstücks	139
3.33	Der sukzessive Erwerb zweier benachbarter Grundstücke	141
3.34	Der Zukauf bei Gebäudeerweiterung	143
3.4	Rückerwerb eines Grundstücks	145
3.41	Leisten von Ersatz wegen zwischenzeitlicher Bebauung	145
3.42	Erwerb eines Grundstücks zur Rettung von Grundpfandrechten	146
	a) Allgemeines	146
	b) Der Erwerb eines Grundstücks zur Rettung des eigenen Grundpfandrechts	147
3.5	Die Besteuerung des Erbbaurechts	150
3.51	Inhalt des Erbbaurechts	150
3.52	Der Erwerb des Erbbaurechts mit einem zuvor errichteten Gebäude	151
3.53	Der Erwerb des Grundstücks durch einen Erbbauberechtigten	152
3.54	Zusammenfassende Darstellung von Erbbaurechtsvorgängen im Grunderwerbsteuerrecht	153
3.6	Bedeutung der Frist für den Ersterwerb in Grunderwerbsteuerlicher und einkommensteuerlicher Sicht	154

V. Bodenwertsteigerungen und ihre steuerliche Behandlung	164
1. Die Bedeutung des Bodens für den privaten Bauträger	166
2. Die Situation auf dem Bodenmarkt	167
3. Ursachen der Baulandpreisssteigerungen	168
4. Der Bodenreformgedanke	169
5. Reformvorschläge	169
5.1 Der Planungswertausgleich (PlWA)	169
5.2 Die Bodenwertzuwachssteuer (BWZSt)	170
5.3 Die steuerliche Beurteilung einer Bodengewinnabgabe	170
6. Möglichkeiten der Besteuerung von Wertsteigerungen durch Reformen im geltenden Steuerrecht	170
6.1 Einkommensteuerrecht	172
6.2 Einheitswertabhängige Steuern	172
6.3 Grunderwerbsteuer	177
6.4 Zusammenfassende Beurteilung	179

Abkürzungsverzeichnis

-=====

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AO	Abgabeordnung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Art.	Artikel
Anm.	Anmerkung
Aufl.	Auflage
Bay	Bayern/bayerisch
BB	Der Betriebs-Berater
BBauBl	Bundesbaublatt
BBauG	Bundesbaugesetz
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BewÄndG	Bewertungsänderungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidung des BGH in Zivilsachen
Bl	Blatt
BmBau	Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau
BMF	Bundesminister für Finanzen
BMWF	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
BReg	Bundesregierung
BRD	Bundesrepublik
BT	Bundestag
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidung des BVerfG
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidung des BVerwG
BVO	Berechnungsverordnung
CDU	Christlich-Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DNotZ	Zeitschrift des Deutschen Notarvereins
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
DVR	Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetz
ErbbauVO	Erbbaurechtsverordnung
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrecht
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
f/ff	folgende
FA	Finanzamt
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
Fin Arch N.F.	Finanzarchiv (neue Fassung)
FinMin	Finanzminister
FR	Finanzrundschau, Deutsches Steuerblatt
Fußn.	Fußnote
G	Gesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GrESWG	Gesetz über die Grunderwerbsteuerbe- freiungen für den sozialen Wohnungsbau oder Gesetz über die Befreiungen des sozialen Wohnungsbau(e)s von der Grund- erwerbsteuer
GrEst	Grunderwerbsteuer
GrEstDV	Durchführungsverordnung zum Grunder- werbsteuergesetz
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz
GrEstR	Grunderwerbsteuerrecht
GrEstWoBauG	Gesetz über Grunderwerbsteuerbefreiung für den Wohnungsbau
GrSt	Grundsteuer
GVBl	Gesetz- und Verwaltungsblatt
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HOAI	Verordnung über die Honorare für Lei- stungen der Architekten und Ingenieure
hrsg./Hsg.	herausgegeben/Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. d. F.	in der Fassung
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S.	im Sinne
IstB	Informationen für steuerberatende Berufe
i. w. S.	im weiteren Sinne

IX

KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg.	Lieferung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MWSt	Mehrwertsteuer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SchrR	Schriftenreihe
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StBauFG	Städtebauförderungsgesetz
Stenogr.	stenographisch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Textziffer
u.	und
u. a.	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrecht
UStR (als Fußnote)	Umsatzsteuer-Rundschau
v.	von/vom
vergl.	vergleiche
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VO	Verordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen
Vorbem.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer
VStRG	Vermögensteuerreformgesetz
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
z. B.	zum Bauspiel
Ziff.	Ziffer

I. Die Entwicklung der privaten Wohnungsunternehmen,
das Bauvertragsrecht und die steuerlichen Konsequenzen
=====

1. Die privaten Wohnungsunternehmen und die vertraglichen
Gestaltungsmöglichkeiten

Der zweite Weltkrieg mit seinen Auswirkungen führte zu einem großen Mangel an Wohnraum. Der Wohnungsbau mußte daher durch das Erste Wohnungsbaugesetz (I. WoBauG) vom 24.4.1950¹ durch staatliche, finanzielle und steuerliche Maßnahmen umfassend angeregt werden.² Durch das Zweite Wohnungsbaugesetz (II. WoBauG) vom 27.6.1956³ wurde vor allem der Bau von Familienheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen unterstützt und gefördert. Staatlich zugelassene und staatliche überwachte Wohnungsunternehmen mit beschränktem eigenen Nutzen und Vertragsmusterzwang wurden den Bauinteressenten zur Seite gestellt. Der steigende Wohlstand und die zunehmende Konsolidierung erhöhten im Laufe der Jahre erheblich den Kreis der Bauwilligen, wobei das Kapital zum großen Teil durch Ausnutzung von Prämien- und Steuervorteilen aufgebracht werden konnte und auch heute noch aufgebracht wird.⁴ Die stark steigende Nachfrage nach Wohnraumeigentum und die damit verbundene angespannte Beschäftigungslage der Bauwirtschaft und Wohnungsunternehmen führten hier zu einem Strukturwandel, der die Entstehung verschiedener neuer Organisationsformen zur Folge hatte.⁵ Unternehmen der privaten Wohnungswirtschaft entstanden und übernahmen Aufgaben

1) BGBI 1950, I, S. 83

2) Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 2 f

3) Wohnungsbau- und Familienheimgesetz vom 27.6.1956, BGBI 1956, I, S. 523

4) Locher, H., wie vor, S. 2 - verwiesen auf das 2. Wohnungsbauprämiengesetz vom 25.8.1970, BGBI 1970, I, S. 714

5) Nicklisch, F., Rechtsprobleme bei der Gestaltung von Bauverträgen, BB 1974, S. 3

der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen. Der Gesetzgeber sah sich gezwungen, zum Schutz der Bauinteressenten gegenüber privaten Wohnungsunternehmen gesetzliche Regelungen zu schaffen. Die gesetzliche Grundlage wurde durch die Einführung des § 34 c der Gewerbeordnung⁶ gelegt. Der § 34 c umfaßt neben dem Bauträgerrecht das Recht der Baubetreuer und das Maklerrecht (bzw. die entsprechenden Pflichten) und wurde durch zwei weitere Verordnungen ergänzt bzw. geändert.⁷ Die in den letzten Jahren in der privaten Wohnungswirtschaft gebildeten Organisationsformen (Unternehmen) wurden durch das Gesetz nunmehr klar als Baubetreuung (Baubetreuungsunternehmen) und Bauträgerschaft (Bauträgerunternehmen) bezeichnet. Eine Definition der Baubetreuung und Bauträgerschaft gibt das Gesetz jedoch nicht. Durch die Rechtsprechung und Finanzpraxis konnten im Laufe der Jahre die genannten Aufgabenbereiche eingegrenzt werden, worauf im folgenden eingegangen wird, und wofür entsprechende Definitionen gegeben werden sollen. Sich überschneidende Tätigkeiten (Baubetreuung und Bauträgerschaft) in ein und demselben Unternehmen und die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Umsätze führen immer wieder zu Bruchstellen im materiellen Recht und beauftragen so die Rechtsprechung zu rechtssatzvervollständigender Rechtschöpfung.⁸

6) Gesetz zur Änderung der Gewerbeordnung vom 19. 8. 1972, BGBl 1972, S. 1465

7) Verordnung zur Durchführung des § 34 c Gewerbeordnung vom 20.6.1974, BGBl 1974, I, S. 1314, und Verordnung zur Durchführung des § 34 c der Gewerbeordnung vom 13.5.1975, BGBl 1975, I, S. 1100

8) Kirchhof, Paul, Rechtsquellen und Grundgesetz, in Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, S. 76 f, S. 66: Anpassungsfähigkeit und Kontinuität einer Rechtsordnung bleiben erhalten, wenn die Rechtsfindung gegenwartsbezogene Rechtsanwendung des Rechtssatzes ist, d. h., diesen "realitätsoffen, zeitgerecht und systemkonform versteht".

Aus der Kenntnis der Schwierigkeiten einer gegenwartsbezogenen Rechtsanwendung⁹ haben sich in der privaten Wohnungswirtschaft verschiedene Vertragstypen entwickelt, die zu unterschiedlicher Besteuerung führen. Die private Wohnungswirtschaft kennt den Bauunternehmer, den Architekten, den Baubetreuer, den Generalunter- und-übernehmer sowie den Bauträger. Unsicherheiten bestehen bei der Besteuerung der Erlöse bzw. Umsätze vorgenannter Unternehmen, insbesondere bei Baubetreuungs- und Bauträgerunternehmen für die Unternehmen, aber auch für die Bauinteressenten als Geschäftspartner der Wohnungsunternehmen.

Diese Arbeit hat sich die Aufgabe gestellt, eine von der Praxis ausgehende, allgemeine Übersicht über den derzeitigen Stand der Umsatzbesteuerung der privaten Wohnungsunternehmen sowie der Grunderwerbbesteuerung zu geben, die Probleme dieser Verkehrsbesteuerung aufzudecken und Anregungen für ungelöste Besteuerungsfragen in den Tätigkeitsbereichen der privaten Wohnungswirtschaft aufzuzeigen.

2. Organisationsformen der privaten Wohnungswirtschaft

Was die Terminologie über die Tätigkeit privater Wohnungsunternehmen angeht, so herrscht in der Literatur eine "babylonische Sprachverwirrung"¹⁰. Selbst Gesetzgeber¹¹ und Rechtsprechung¹² verwenden unterschiedliche Bezeichnungen.

9) Kirchhof, P., Verwalten und Zeit, S. 3 ff

10) Koebler, W., Die Rechtsnatur der Verträge mit Bauträgern (Baubetreuern), NJW 1974, S. 721, verwiesen u. a. auf Locher, H., Baubetreuerrecht, S. 4; Mattern, G., Der Eigenheimbewerbervertrag in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, DNotZ 1967, S. 662; Pfeiffer, K., Vertretungsprobleme bei Verträgen mit Bauträgern, NJW 1974, S. 1449

11) vergl. § 34 c der Gewerbeordnung und BGH-Urteil vom 9.12.1974, VII ZR 180/73, BB 1975, S. 113

12) siehe hierzu OLG Hamm vom 25.6.1968, NJW 1969, S. 1438 und 1440 ff

Im Nachfolgenden wird versucht, zunächst eine rechtliche Definition der in der Praxis vorkommenden Tätigkeiten privater Wohnungsunternehmen in "reiner Form" zu geben. Die steuerliche Problematik entsteht einerseits oftmals dadurch, daß in ein und demselben Unternehmen die Tätigkeitsbereiche fließend und schwer zu trennen sind, andererseits dadurch, wie das Wohnungsunternehmen im Außenverhältnis gegenüber Behörden und Handwerkern auftritt (z.B. im eigenen Namen, als Bevollmächtigter). Die steuerliche Behandlung eines Unternehmens als Baubetreuungs- und/oder Bauträgerunternehmen führt zur Besteuerung des Umsatzes bzw. der Erlöse nach dem UStG oder dem GrEStG, wobei umsatzsteuerrechtlich entscheidend ist, ob der volle oder ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt, grunderwerbsteuerrechtlich stets zu überprüfen ist, ob eine Befreiungsvorschrift eingreift.

2.1 Die Baubetreuung

Charakteristisch für die Baubetreuung - in der Literatur auch als Baubetreuung im engeren Sinne (i.e.S.) bezeichnet¹³ - ist, daß der Betreute Eigentümer des Grund-

13) Koeble, W., a.a.O., S. 721; Brych, F., Verträge mit Bauträgern, NJW 1974, S. 1973; Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 4; Pfeiffer, K., a.a.O., S. 1450; Das OLG Hamm, a.a.O., das die Begriffe der "Betreuung" und des "Betreuers" für mehrdeutig hält, definiert Baubetreuung i.e.S. ebenfalls als die "technische wirtschaftliche und finanzielle Betreuung des Bauherrn, der auf eigenem Grund und Boden für eigene Rechnung baut", ohne die Frage zu beantworten, ob der Betreuer im Außenverhältnis als Bevollmächtigter oder in eigenem Namen auftritt: Dies stellt sich jedoch als entscheidende Frage dar. Die steuerlichen Konsequenzen des Betreuerauftritts im eigenen Namen würden bedeuten, daß der "Betreuer" kein Betreuer mehr sein kann, was steuerliche Konsequenzen für den Betreuer hat, nicht für den Bauherrn. Der Betreuer wird dann zum Generalunter- oder -übernehmer. Die Betreuungsleistung - hier das gesamte Bauobjekt - unterliegt dem vollen Umsatzsteuersatz, wobei das Unternehmen den Vorsteuerabzug realisieren kann, das bedeutet jedoch, daß für die Differenz zwischen den Herstellungskosten und dem Verkaufspreis des Bauobjektes der volle Umsatzsteuersatz abzuführen ist.

stücks ist und der Betreuer nicht für eigene Rechnung, sondern für Rechnung des Betreuten handelt. Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung bedeutet, daß die wirtschaftlichen und rechtlichen Folgen der Betreuungstätigkeit den Betreuten treffen (Geschäftsbesorgung).¹⁴

2.2 Die Bauträgerschaft

Charakteristisch für die Bauträgerschaft - in der Literatur auch als Baubetreuung im weiteren Sinne (i.w.S.) bezeichnet¹⁵ - ist die gewerbsmäßige Erstellung und Veräußerung von Wohnraum auf einem dem Wohnungsunternehmen gehörenden Grundstück, wobei die Herstellung nicht selbst, sondern die erforderlichen Arbeiten im wesentlichen durch selbständige Dritte ausgeführt werden. Für die Kennzeichnung als Bauträger ist es unerheblich, ob "Vorratsbau" oder "Bestellbau" vorliegt.

14) Palandt-Thomas § 675 BGB Anm. 3 c mit weiteren Hinweisen; Mattern, G., Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zum Eigenheimbewerbervertrag, WM 1972, S. 670

15) Koebler, W., a.a.O., S. 721; Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 7 f; Brych, F., Verträge, S. 1974; Palandt-Thomas § 675 BGB Anm. 3 c bb unterscheidet bei der Betreuung i.w.S. zwischen dem Träger-Bau-Vertrag und dem Betreuer-Bauherrn-Vertrag: Träger-Bau-Vertrag wird in zweifachem Sinne verstanden:
- Bauen des Bauträgers auf seinem Grundstück für Rechnung des Bauherrn,
- Bauen des Bauträgers auf seinem Grundstück für eigene Rechnung, wobei bei der Veräußerung zwischen bereits errichteten Bauwerken (Kaufvertrag) und noch nicht fertiggestellten Bauwerken (Werkvertrag oder Werklieferungsvertrag) unterschieden wird, und Betreuer-Bauherrn-Vertrag: Verpflichtung des Bauträgers zur Errichtung eines Bauwerks für Rechnung des Betreuten auf einem von dritter Seite zu erwerbenden Grundstück.

2.3 Die Generalunternehmerschaft

Charakteristisch für die Kennzeichnung als Generalunternehmerschaft ist es, daß der Generalunternehmer auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück (d.h., dem Bauherrn gehörend) ein Bauvorhaben schlüsselfertig zu einem Festpreis erstellt, bei dem er einen Teil der Leistungen selbst erbringt und den restlichen Teil selbständig an weitere Unternehmer als Nach- oder Subunternehmer vergibt.¹⁶

Im Verhältnis zum Bauherrn wird der Generalunternehmer wie ein Alleinunternehmer behandelt. Er hat die Interessen des Auftraggebers sowie der Nachunternehmer nach objektiven Gesichtspunkten zu wahren.¹⁷ Zwischen Lieferanten/Handwerkern und dem Bauherrn besteht kein Vertragsverhältnis.¹⁸ Der Nachunternehmer steht nur in vertraglicher Beziehung zum Generalunternehmer, und der Vertrag zwischen beiden unterliegt den Regeln der §§ 631 ff, 651, 2 BGB. Der Generalunternehmervertrag zwischen Auftraggeber (= Bauherr) und Generalunternehmer ist ebenfalls ein reiner Werkvertrag. Der Generalunternehmer schuldet als "Werk" die einwandfreie Bauleistung. Dem Generalunternehmer obliegt i.d.R. nicht die wirtschaftliche und finanzielle Betreuung des Bauvorhabens.

2.4 Die Generalübernehmerschaft

Charakteristisch für die Generalübernehmerschaft ist, daß der Generalübernehmer alle ihm übertragenen Bau-

16) Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 8 f mit weiteren Nachweisen; Brych, F., Verträge, S. 1974

17) Ingenstau, H., VOB-Kommentar, 7. Aufl., 1974, Anhang 47; Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 7 und 8

18) Locher, H., Rechtsfragen des Baubetreuungsvertrages, NJW 1967, S. 326; Pfeiffer, K., a.a.O., S. 1449, 1452 Zur Problematik des "Rechtsverhältnisses" zwischen Lieferant/Handwerker und Bauherr siehe: BGH-Urteil vom 31.10.1963, NJW 1964, S. 399; OLG Hamm Urteil vom 31.3.1973, MDR 1974, S. 313; Palandt-Thomas § 812, 58, b

leistungen im eigenen Namen vergibt. Locher geht davon aus, daß der Generalübernehmer nicht einmal fachkundig zu sein braucht.¹⁹ Fachunkundigkeit wird ihm als "Zwischeninstanz" jedoch kaum einen Auftrag einbringen. Der Generalübernehmer ist wie der Generalunternehmer ebenfalls nicht Bauherr; er schuldet als "Werk" die ordnungsgemäße und mängelfreie Erstellung des Bauwerks. Ihm obliegt im allgemeinen ebenfalls nicht die wirtschaftliche und finanzielle Betreuung des Bauvorhabens.²⁰

2.5 Der Architektenvertrag

Auch werden von Wohnungsunternehmen gelegentlich reine Architektenleistungen erbracht, die i. d. R. nur einen Teil der Leistungen im Rahmen der Gesamttätigkeit darstellen. Der Vollständigkeit halber soll an dieser Stelle versucht werden, die Tätigkeit des Nur-Architekten zu definieren und zum Wohnungsunternehmen abzugrenzen. Typische Architektenleistungen sind im allgemeinen nur die Leistungen, die in der HOAI²¹ als Leistungen der Architekten und Ingenieure bezeichnet werden. Hierbei handelt es sich vorwiegend um technische und künstlerische Leistungen. Darüber hinaus hat der Architekt vertragliche Nebenpflichten wie die der beratenden Aufklärung, die sich jedoch grundsätzlich nur so weit erstrecken, wie dies die mängelfreie Erbringung des Architektenwerks erfordert.²² In diesem

19) Schäfer/Finnern, Rechtsprechung der Bauausführung, Anm. zu Z 2.222 Bl. 13, bei Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 10

20) Locher, H., wie vor, S. 10

21) HOAI - Verordnung über die Honorare für Leistungen der Architekten und der Ingenieure, 2. Aufl., 1976, BGBl 1976, I, S. 2805

22) BGH-Urteil vom 23.11.1972, VII ZR 197/71, DB 1973, S. 180

Rahmen soll der Architekt den Bauherrn u. a. auf Vorschriften des öffentlichen Baurechts hinweisen, die für die Erstellung des Bauwerks beachtet werden müssen. Er hat Aufklärungspflichten hinsichtlich Gewährleistungsansprüchen, der Abnahme und Verjährung. Um fachgerecht beraten zu können, wird er die Grundzüge des Werkvertragsrechts und des VOB-Rechts kennen müssen. Außerdem wirkt er oft bei der Finanzierung mit. Er ist gehalten, auf steuerliche Vorteile bei der technischen Gestaltung aufmerksam zu machen²³, soweit ihm bekannt ist oder sich ihm nach den gesamten Umständen des Falles die Erkenntnis aufdrängen muß, daß der Bauherr steuerliche Vergünstigungen erstrebt, die nur bei Einhaltung einer bestimmten Wohnflächen-Höchstgrenze gewährt werden. Grundsätzlich gehören jedoch die Baufinanzierung oder die Erlangung und Erhaltung von Steuervorteilen ohne besonderen Auftrag nicht zu den Nebenpflichten des Architekten. Die Haftung des Architekten reicht damit nur so weit, wie vertragliche Vereinbarungen bestehen und dadurch vertragliche Nebenpflichten begründet werden.

Um die Ausweitung der Aufgaben von Architekten und Ingenieuren auf die wirtschaftliche und finanzielle Betreuung - d. h. , für Architekten berufsfremde Tätigkeiten - einzuschränken, hat der Gesetzgeber den Art. 10 § 3 des Gesetzes vom 4.11.1971²⁴ erlassen.

23) Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 3;
Zur steuerlichen Aufklärungspflicht des Architekten
siehe BGH-Urteil vom 23.11.1972, a. a. O., S. 180 f

24) Gesetz zur Verbesserung des Mietrechts und zur Begrenzung des Mietanstiegs sowie zur Regelung von Ingenieur- und Architektenleistungen vom 4.11.1971, BGBI 1971, I, S. 1745; siehe auch BGH-Urteil vom 10.4.1975, VII ZR 254/73, BGHZ 1975, 64. Bd., S. 173 ff

Unzulässig ist jegliche Koppelung zwischen Grundstückserwerb und Architektenauftrag, auch wenn der Architektenvertrag schon vor Erwerb des Grundstücks abgeschlossen wurde. Der Gesetzgeber hat damit vermeiden wollen, daß bei dem knapp gewordenen Angebot an Baugrundstücken ein Ingenieur oder Architekt, dem Grundstücke an Hand gegeben sind, eine monopolartige Stellung erwirbt.²⁵ Dies betrifft insbesondere Architekten und Ingenieure, die sich einer berufsfremden Tätigkeit - nämlich der Baubetreuung - widmen. Für Wohnungsunternehmen gehört die Architektenleistung zu den Aufgaben im Rahmen der üblichen Geschäftstätigkeit, während dem Architekten oder Ingenieur die darüberhinausgehende Tätigkeit der Wohnungsunternehmen vorenthalten bleiben soll. Die wirtschaftliche (finanzielle) Betreuung ist grundsätzlich nicht mit den Aufgaben des freischaffenden Architekten oder Ingenieurs verbunden. Wenn sie übernommen wird, dann ist sie eine zur Hauptleistung hinzutretende Nebenaufgabe. Aus der Begründung zum Gesetzentwurf²⁶ und aus dem Bericht der Abgeordneten Dr. Hauser und Gnädiger²⁷ ist zu entnehmen, daß durch die vom Gesetzgeber gewollte Regelung gerade solchen Wohnungsbau- und Baubetreuungsunternehmen ihre Tätigkeit nicht erschwert werden sollte, die sich mit der Erschließung von Bauland befassen. Grundstückskauf und Wohnungsbau sollen demnach ein einheitliches Berufsbild des Baubetreuungs- und Bauträgerunternehmens formen, das sich grundlegend von dem des Ingenieurs und Architekten unterscheidet.

25) zu dem BGH-Urteil vom 9.12.1974, VII ZR 180/73, BGHZ 1975, 63. Bd., S. 302

26) BT-Drucksache VI/1549, zu Art. 6 § 3, S. 15

27) BT-Drucksache VI/2421, S. 6

Dieses bedeutet, daß die Werklieferung von Gebäuden durch einen Architekten oder Ingenieur nicht der typischen freiberuflichen Tätigkeit dieses Berufsstandes entspricht.²⁸ Diese Tätigkeit ist vielmehr berufsfremd, sie ist gewerblich und kann auch nicht in eine der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistung (Planung des Gebäudes) und eine dem Betreuer oder Bauträger entsprechende Tätigkeit (Errichtung des Gebäudes) aufgeteilt werden. Nur für die reine Architektenleistung ist der ermäßigte Steuersatz anwendbar.

2.6 Steuerrechtliche Konsequenzen aus der Vertragsgestaltung

Von den vorgenannten Organisationsformen, die sich in der Praxis herausgebildet haben, ist steuerrechtlich unstreitig die Besteuerung der Umsätze aus dem Architektenvertrag sowie der Umsätze aufgrund des Generalunternehmer- und des Generalübernehmervertrages. Die Umsätze aus dem Architektenvertrag unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 6 v. H. Die erbrachte Leistung aus dem Generalunter- und -übernehmervertrag - das schlüsselfertige Bauwerk - unterliegt in vollem Umfang dem Umsatzsteuersatz von 12 v. H., wobei Vorsteuerabzug für die Vorleistungen realisiert werden kann. Ist der Auftraggeber ein privater Bauherr, der das Wohnobjekt selbst nutzen will, dann ist die Umsatzsteuer ein Kostenfaktor, d. h., die Umsatzsteuer ist weder überwälzbar noch kann der Vorsteuerabzug für die Vorleistungen in Anspruch genommen werden.

Die Besteuerung der Baubetreuungs- und Bauträger-Leistungen ist nicht immer unproblematisch und in dieser Arbeit noch ausführlich zu erörtern. Die steuerrechtlichen

28) Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II, 1970, zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 a, Tz 956; Reinhardt, Mehrwertsteuer-Dienst, 1971, Tz 123, zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG

Probleme ergeben sich aus der Vertragsgestaltung zwischen Betreuer und Bauherr bzw. zwischen Bauträger und Ersterwerber und damit dem Auftreten des Wohnungsunternehmens im Außenverhältnis. Als Rechtsfolgen ergeben sich daraus: Betreuungsleistungen unterliegen dem ermäßigten oder vollen Umsatzsteuersatz; für Bauträgerleistungen ist zu prüfen, ob eine Befreiungsvorschrift für die Befreiung von der GrEST eingreift oder nicht.

II. Die Baubetreuung im engeren Sinne

=====

1. Die rechtlichen Grundlagen für die steuerrechtliche Anerkennung als Baubetreuungsunternehmen

Der Baubetreuer baut mit Mitteln des Betreuten auf einem dem Betreuten gehörenden Grundstück. Er handelt im Namen, mit Vollmacht und für Rechnung des Betreuten und schließt so Verträge mit Dritten ab, d. h., die Folgen der Betreuungstätigkeit treffen direkt den Betreuten.²⁹

Der Betreuungsvertrag hat in jedem Falle Geschäftsbesorgungscharakter: die Bewirkung des Bauwerks in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht.³⁰ Der Betreuer ist zur Rechnungslegung und Auskunft über das Bauvorhaben verpflichtet.³¹ Der Geschäftsbesorgungscharakter

29) Locher, H., Rechtsfragen des Baubetreuungsvertrages, NJW 1967, S. 326, definiert die Baubetreuung i. e. S. als "technische, wirtschaftliche und finanzielle Betreuung auf dem Baugrund des Betreuten Der Betreute stellt die für den Bau erforderlichen Mittel zur Verfügung. In der Regel rechnet der Baubetreuer den Bau ab und erhält die Betreuungsgebühr. Er kann sich aber auch zu einem Festpreis verpflichten".

30) Koeble, W., a. a. O., S. 721

31) Brych, F., Verträge, S. 1974; Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 82 ff

zeigt sich vor allem darin, daß der Betreuer Provisionen, Rabatte, Skonti u.ä. an den Betreuten weiterzuleiten hat.³² Der Betreuer erhält i.d.R. für seine Tätigkeit ein Entgelt, das sich für die wirtschaftliche und technische Betreuung nach den Sätzen der HOAI errechnet oder hinsichtlich der wirtschaftlichen Betreuung auch frei vereinbart werden kann. Der Betreuungsvertrag i.e.S. hat zwingend die Rechnungslegung zur Folge, auch bei einer Festpreisgarantie. Für die rechtliche Beurteilung dieses Vertrages ist eine Festpreisgarantie als unschädlich zu beurteilen, auf die daraus entstehenden steuerlichen Konsequenzen wird im weiteren Verlauf der Arbeit einzugehen sein.

Der Vertrag zwischen dem Bauherrn und dem Betreuer im Sinne des Baubetreuungsvertrages i.e.S. bedarf nicht der Beurkundung gem. § 313 BGB, da kein Grundstück veräußert, sondern nur ein Gebäude errichtet wird (Geschäftsbesorgungsvertrag gemäß § 675 BGB).

2. Die steuerrechtlichen Grundlagen für den ermäßigten Steuersatz bei Umsätzen von wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen

"Die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechenden Leistungen der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen" unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 6 %. Der ermäßigte Steuersatz kann nach h. M. für die technische und wirtschaftliche³³ oder auch nur für die wirtschaftliche (finanzielle) Vorbereitung oder Durchführung von Bauvorhaben im Namen und für Rechnung eines Bauherrn im

32) Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 77 ff

33) Reinhardt, Mehrwertsteuer-Dienst, zu § 12 Abs. 2 Nr. 6a Tz 125

Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit in Anspruch genommen werden.³⁴

Eine rechtlich mögliche Festpreisgarantie beim Betreuungsvertrag i. e. S. zieht steuerlich erhebliche, negative Konsequenzen nach sich. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Vereinbarung einer Begrenzung der finanziellen Verpflichtung des Bauherrn regelmäßig nicht damit zu vereinbaren, daß er den Betreuer zur Erteilung von Bauaufträgen in seinem Namen und für seine Rechnung bevollmächtigt.³⁵ Dem erstrebten wirtschaftlichen Erfolg entspricht dann ein Kaufvertrag.³⁶

Nach dem Urteil zur Gewerbesteuer vom 30.5.1973³⁷ ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG für die nur wirtschaftliche Betreuung von Bauvorhaben nicht mehr gegeben.³⁸

3. Wohnungswirtschaftliche Betreuungsunternehmen

3.1 Begriff

Was unter einem wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen zu verstehen ist, ist gesetzlich (auch wohnungsbaurechtlich) nicht definiert.³⁹ Auch ist

34) Plückebaum/Malitzky, a.a.O., zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG, Tz 958

35) Pfeiffer, K., a.a.O., S. 1452

36) Hepp, C., "Baubetreuungsvertrag" und Auskunftsanspruch des "Betreuten", NJW 1971, S. 11

37) BFH-Urteil vom 30.5.1973, BStBl 1973, II, S. 668

38) siehe hierzu auch Erlaß des BdF, IV A 1 - S 7236 - 2/77 vom 21.2.1977, BStBl 1977, I, S. 93

39) Plückebaum/Malitzky, a.a.O., zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG, Tz 957

nicht konkret definiert, welche Arten von Betreuung ein wohnungswirtschaftliches Betreuungsunternehmen tätigt.⁴⁰ Im § 37 II. WoBauG in der Fassung vom 1.9.1965⁴¹ werden für die Bereiche des öffentlich geförderten sozialen Wohnungsbaus die Begriffe "Betreuer" und "Betreuungsunternehmen" verwendet. Da § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG keine einschränkende Bezugnahme auf § 37 Abs. 2 II. WoBauG enthält, sind als wohnungswirtschaftliche Betreuungsunternehmen nicht nur die Betreuungsunternehmen i. S. des § 37 Abs. 2 II. WoBauG anzusehen.⁴² Es sollte nicht nur auf die Betreuung von Bauvorhaben im öffentlich geförderten sozialen Wohnungsbau abgestellt werden. Hierfür sprechen auch der § 34 c Gewerbeordnung und die entsprechenden Verordnungen. Zu den begünstigten wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen gehören somit auch Betreuer im steuerbegünstigten und freifinanzierten Wohnungsbau, die einer besonderen Zulassung nicht bedürfen, weil für sie § 37 Abs. 2 II. WoBauG nicht gilt. Voraussetzung für die Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG ist jedoch, daß es sich um Betreuung im Bereich der Wohnungswirtschaft handelt.⁴³ Neben Gesellschaften können auch Einzelunternehmer zu den begünstigten Betreuungsunternehmen gehören.⁴⁴ Es muß sich lediglich um Unternehmen handeln,

40) Höpken, H., Ermäßigter Steuersatz bei Umsätzen von wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen, UStR 1974, S. 73

41) BStBl 1965, I, S. 605

42) Plückebaum/Malitzky, a.a.O., zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG, Tz 960

43) ders., wie vor

44) vgl. auch Plückebaum/Malitzky, a.a.O., zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG, Tz 962

die nach § 37 Abs. 2 II. WoBauG⁴⁵ gesetzlich als Betreuungsunternehmen bestimmt oder die für Betreuungen im Wohnungsbau zugelassen sind⁴⁶ oder die die Voraussetzungen des § 34 c Gewerbeordnung mit den entsprechenden Ergänzungen und Verordnungen erfüllen.

3.2 Aufgabenbereich der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen

Wohnungswirtschaftliche Betreuungsunternehmen sind i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG solche Unternehmen (§ 37 Abs. 1 Satz 1⁴⁷ des II. WoBauG - Ausdehnung auf Betreuung im steuerbegünstigten und freifinanzierten Wohnungsbau - Beschränkungen auf Betreuung im Bereich der Wohnungswirtschaft), die die technische und wirtschaftliche Vorbereitung und/oder Durchführung von Wohnungsbauvorhaben im Namen und für Rechnung von Bauherren im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit betreiben. Es ist unerheblich, ob die Geschäftstätigkeit ausschließlich auf die Übernahme solcher Aufgaben gerichtet ist oder im Rahmen der Geschäftstätigkeit auch andere Geschäfte betrieben werden.

45) § 37 Abs. 2 II. WoBauG:

"Betreuungsunternehmen sind

a) Organe der staatlichen Wohnungspolitik, zu deren Aufgaben nach ihrer Satzung die Betreuung von Bauherren gehört;

b) gemeinnützige Wohnungsunternehmen, gemeinnützige ländliche Siedlungsunternehmen und andere Unternehmen, insbesondere auch freie Wohnungsunternehmen .."

46) vergl. Nr. 2 Abs. 4 des BdF-Erlasses IV A 3 - S 7235 - 7/68 vom 6.3.1968, BStBl 1968, I, S. 415

47) § 37 Abs. 1 Satz 1 II. WoBauG:

"Bedient sich der Bauherr bei der technischen oder wirtschaftlichen Vorbereitung oder Durchführung des Bauvorhabens eines Betreuers oder eines Beauftragten, so muß dieser die für diese Aufgabe erforderliche Eignung und Zuverlässigkeit besitzen."

Nach den Urteilen⁴⁸ des BFH ist der Baubetreuer, der nur die wirtschaftliche (finanzielle) Betreuung der Bauherren und ihrer Bauvorhaben übernimmt, nicht freiberuflich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig. Der BFH vertritt die Auffassung, daß die wirtschaftliche - finanzielle - Betreuung, in deren Vordergrund die Durchführung und Sicherung der Finanzierung steht, als kaufmännisch-gewerbliche Betätigung grundsätzlich nicht zu den Aufgaben eines freischaffenden Architekten gehört. Der BFH sagt, daß, wenn Leistungen anfallen, wie sie von den Angehörigen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Architekten, Rechtsanwälte, Buchprüfer etc.) genannten Berufsgruppen auch durchgeführt werden, dies nicht ausreicht für die Annahme einer Ähnlichkeit i.S. des vorgenannten Paragraphen. Der ähnliche Beruf muß vielmehr in wesentlichen Punkten mit einem der aufgeführten Vergleichsberufe übereinstimmen.⁴⁹

3.3 Die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistung der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen

Zu untersuchen ist nunmehr die Tätigkeit eines wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmens oder Betreuers, die die technische und wirtschaftliche Betreuung von Bauvorhaben übernehmen. Es stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber im § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG neben Leistungen der Ingenieure und Architektengesellschaften ausdrücklich die der wohnungswirtschaftlichen

48) BFH-Urteil vom 29.5.1973, BStBl 1974, II, S. 447, und BFH-Urteil vom 30.5.1973, BStBl 1973, II, S. 668; siehe auch Fußn. 37

49) als Beispiele seien nachfolgende Urteile aufgeführt: BFH-Urteil vom 20.4.1972, BStBl 1972, II, S. 615; BFH-Urteil vom 3.2.1972, BStBl 1972, II, S. 402 (für die Hausverwaltertätigkeit von wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen)

Betreuungsgesellschaften als eine der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistung genannt hat. Unstreitig ist, daß Baubetreuer und Baubetreuungsunternehmen, die ausschließlich technische Betreuungsleistungen erbringen, den ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen können, da sie eine der freiberuflichen Tätigkeit des Architekten entsprechende Leistung erbringen. Es kann davon ausgegangen werden⁵⁰, daß der Gesetzgeber im Interesse einer Gleichstellung der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen mit den Architekten die wirtschaftliche Betreuung im Zusammenhang mit der technischen in die Steuerermäßigung einbeziehen wollte. Bei der abschließenden parlamentarischen Beratung im Deutschen Bundestag war klar zum Ausdruck gekommen, daß die wohnungswirtschaftliche Betreuungstätigkeit (die technische und wirtschaftliche Betreuung, die oft nicht zu trennen sind) der entsprechenden Tätigkeit anderer freier Berufe gleichgelagert werden sollte.⁵¹ Gemäß dem BdF-Erlaß vom 6.3.1968 ist keine Trennung in wirtschaftliche und technische Betreuung vorgesehen, d. h., nur die Gegenleistung soll gewertet werden, gleichgültig welche Leistung in dem einen oder anderen Falle überwiegt.

In der Begründung des Urteils vom 30.5.1973 vertrat der BFH die Auffassung, daß der selbständige Betreuer oder das Betreuungsunternehmen, die nur wirtschaftliche Betreuungsleistungen erbringen, nicht Angehörige eines freien Berufes sind und damit auch nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG den ermäßigten Steuersatz von 6 v. H. beanspruchen können.⁵²

50) Plückebaum/Malitzky, a.a.O., zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG, Tz 967; Hoepken, H., a.a.O., S. 74

51) Plückebaum/Malitzky, wie vor: verwiesen auf den Steuogr. Bericht über die 101. Sitzung des Deutschen Bundestages - 5. Wahlperiode - am 12.4.1967, S. 4720--D

52) Hoepken, H., a.a.O., S. 74, und BdF-Erlaß vom 21.2.1977, Fußn. 38

Nach Plückebaum/Malitzky spricht jedoch für die Einbeziehung der wirtschaftlichen Betreuungsleistung zusammen mit einer technischen in die Steuerermäßigung folgendes: Hätte der Gesetzgeber nur die technische Betreuung begünstigen wollen, so hätte es einer Aufnahme der wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen in § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG gar nicht bedurft, weil die Betreuungsunternehmen die Steuerermäßigung insoweit bereits als Architektengesellschaften hätten in Anspruch nehmen können.

Der Gesamtverband der Gemeinnützigen Wohnungsunternehmen e.V. versteht unter der Betreuung eines Bauvorhabens die wirtschaftliche und technische Betreuung. Er führt sie in § 3 (Wirtschaftliche Betreuung) und § 4 (Technische Betreuung) seines Betreuungs-Vertrages auf, wobei nicht-durchzuführende Leistungen gestrichen werden sollen. Dieses Vertragsmuster⁵³ findet für die Betreuung in der privaten Wohnungswirtschaft ebenfalls Anwendung.

3.4 Beurteilung

Unproblematisch ist immer der Fall, in dem ein Bauinteressent, der bereits ein Grundstück besitzt, an einen Betreuer oder ein Betreuungsunternehmen herantritt, um ein Bauvorhaben erstellen zu lassen, gleichgültig ob er bereits eine Zeichnung hat oder nicht.⁵⁴ Führt der Betreuer hier auch wirtschaftliche (finanzielle) Betreuung durch, so handelt es sich - wie beim Architekten - um eine weitere Leistung. Das Entgelt für die Gesamtleistung entspricht dann dem § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG und unterliegt in vollem Umfang dem begünstigten Steuersatz. Dies wird in der Praxis regelmäßig bei Einfamilienhäusern der Fall sein.

53) siehe Anhang I

54) BdF-Erlaß vom 6.3.1968, a.a.O.

Zu beantworten ist die Frage nach der Höhe des Umsatzsteuersatzes, wenn es sich um Eigentumswohnungen oder Reihenhäuser handelt, die nur im Rahmen einer Gesamtmaßnahme erstellt werden können. I. d. R. kauft das Wohnungs- bzw. Betreuungsunternehmen ein Grundstück, das durch die Kommune erschlossen wird, oder erschließt es gemäß vertraglicher Vereinbarung mit der Kommune selbst, und verkauft dann das erschlossene Bauland parzellenweise oder als Wohnungseigentum bei größeren Maßnahmen mit der Auflage, einen Baubetreuungsvertrag für das zu erstellende Objekt abzuschließen. Es ist dem zukünftigen Wohnungs- oder Reihenhauseigentümer nicht möglich, die Erstellung seines Bauvorhabens selbst in die Hand zu nehmen. Er wird also den Baubetreuer oder das Baubetreuungsunternehmen beauftragen, von dem regelmäßig auch die Initiative für das Objekt ausgegangen ist. In den Fällen, bei denen der Bauwillige das Grundstück vom Betreuer erwirbt und den Betreuer mit der Betreuung des Bauvorhabens in wirtschaftlicher und technischer Hinsicht beauftragt, ist zu prüfen, ob noch eine der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistung des Betreuers besteht.

Der Kauf des Grundstücks durch das Wohnungsunternehmen unterliegt immer der Grunderwerbsteuer, wenn es nicht durch dieses selbst als Bauherr in steuerbegünstigter oder öffentlich geförderter Weise bebaut wird, ebenso wie bei der Weiterveräußerung des Grundstücks oder eines Miteigentumsanteils der Erwerb durch einen Bauwilligen. Der Mehrerlös, den das Wohnungsunternehmen aus dem Grundstücksverkauf erzielt, wird von der Ertragsbesteuerung erfaßt.

Es ist der Auffassung zuzustimmen, daß eine übergeordnete Koordination einer größeren Baumaßnahme in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht erforderlich ist. Gelegentlich werden die wirtschaftlichen (finanziellen) Betreuungsfunk-

tionen von Architekten mitübernommen, wobei es sich nicht um typische Architektenleistungen handelt. Im vorhergehenden war dargelegt worden, daß der Gesetzgeber die Betreuer und Betreuungsunternehmen, die technische und wirtschaftliche Betreuung (gleichgültig welche Tätigkeit überwiegt) von Wohnungsbauvorhaben durchführen, von dem begünstigten Kreis nicht ausschließen wollte, zumal die mit dem Grundstück zusammenhängenden Leistungen bereits einer Besteuerung unterzogen werden. Deshalb unterliegen diese Leistungen (technische und wirtschaftliche Betreuung mit Ausnahme der Regelung der Eigentumsverhältnisse am Grundstück) dem begünstigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 a UStG, wobei das Eigentum an dem Grundstück vor Baubeginn auf den Betreuten übertragen werden müßte. Diese Schlußfolgerung kann jedoch nur dann gelten, wenn die einzelnen Tätigkeitsbereiche des Wohnungsunternehmens nicht so eng miteinander verschmolzen sind, daß die gewerbliche Grundstücksparzellierung und -veräußerung untrennbar mit der folgenden Baubetreuung verbunden sind.⁵⁵

4. Das Bauherrn-Modell oder Kölner Modell

4.1 Grundzüge des Bauherrn-Modell

Grundgedanke des "Bauherrn-Modell" (Abschreibungs-Modell)
- in der Praxis insbesondere als "Kölner Modell" bekannt -

- 55) Für die steuerliche Behandlung der wirtschaftlichen Betreuungslösungen hat der BdF-Erlaß vom 21.2.1977, FuBn. 38, endgültig entschieden: wirtschaftliche Betreuungslösungen gem. § 12 Abs. 1 UStG unterliegen dem Umsatzsteuersatz von 12 v. H. Ist die wirtschaftliche Baubetreuung in der Vergangenheit jedoch der Umsatzsteuer nach dem ermäßigten Steuersatz unterworfen worden, so kann es dabei verbleiben: Wenn der Vertrag über die wirtschaftliche Baubetreuung vor dem 1. 3. 1977 geschlossen worden ist und die vereinbarte Betreuungsleistung vor dem 1.1.1980 ausgeführt wird, kann der ermäßigte Steuersatz - um etwaige Härten zu vermeiden - aus Billigkeitsgründen nach §§ 163 und 227 AO 1977 innerhalb der angegebenen Fristen noch weiterhin angewandt werden.

ist ursprünglich die breite Streuung von Eigentum auf dem Wohnungsbausektor für Anleger mittlerer und kleinerer Einkommen durch wirtschaftliche Planung, technische Rationalisierung und durchdachte Bodennutzung.⁵⁶ Das Bauherrn-Modell baut auf der Konstruktion auf, daß ein Wohnungsunternehmen nur Baubetreuer ist und der Bauinteressent direkt vom Betreuungsunternehmen oder einem Dritten ein Grundstück erwirbt und damit Bauherr wird. Gelingt die Trennung zwischen dem Kaufvertrag über das Grundstück und dem Betreuungsvertrag für das Gebäude oder für den Eigentumsanteil an einem Gebäude, so ist der Erwerber Bauherr und kann damit die einem Bauherrn zustehenden steuerlichen Vorteile für sich in Anspruch nehmen. Der Anleger schließt dann den Betreuungsvertrag ausdrücklich als Bauherr ab, der das betreffende Bauvorhaben im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Gefahr errichtet und das Betreuungsunternehmen mit der technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Vorbereitung, Durchführung und Abwicklung des Bauvorhabens beauftragt.⁵⁷ Als Gegenleistung erhält der Betreuer ein Betreuungshonorar in vereinbarter Höhe. Durch eine technische, organisatorische und bodenwirtschaftliche Rationalisierung beim Großbau wird eine Eigentumsbildung für eine große Anzahl von Bauherren - hier kleinere Anleger - erleichtert und diesen die Erlangung von Steuervergünstigungen ermöglicht; einkommensteuerlich kann der Bauherr die anfallenden Finanzierungskosten während der Bauzeit sofort als Werbungskosten absetzen. Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ist neben dem Kauf eines Grundstücks durch den Bauherrn nur noch der Ersterwerber unter der Voraussetzung der Eigen-

56) Kreile, R., Eigentumsbildung im privaten Wohnungsbau, DB 1972, S. 1036 ff

57) ders., S. 1037

nutzung grunderwerbsteuerbegünstigt.⁵⁸ Veräußert der Bauherr sein Objekt in absehbarer Zeit, so hat in diesem Falle der Erwerber die Möglichkeit, die Grunderwerbsteuerbefreiung sowie die einkommensteuerlichen Vorteile zu erhalten. Die Bauherrneigenschaft ist auch dann von weitreichender grunderwerbsteuerlicher Bedeutung, wenn eine Grunderwerbsteuerbefreiung (z. B. bei gewerblichen Maßnahmen oder bei Überschreitung der für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Höchstwohnflächen) nicht in Betracht kommt. Das Vorliegen der Bauherrneigenschaft bedeutet dann, daß die Grunderwerbsteuer lediglich von der Gegenleistung für das Grundstück und nicht für das Gesamtobjekt zu berechnen ist.

4.2 Die Anforderungen an die Vertragsgestaltung

4.2.1 Die Bauherrneigenschaft

Nur der kommt in den Genuß von Steuervorteilen, der Bauherr ist. Bauherr i.S. des § 7 Abs. 5 EStG ist nach § 11 c Abs. 3 EStDV, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen läßt. Mit diesem steuerlichen Bauherrnbegriff wurde gelegentlich im Zusammenhang mit den Abschreibungs-Modellen Mißbrauch getrieben⁵⁹, indem Kaufverträge über noch zu erstellende oder fast fertiggestellte Eigentumswohnungen oder Eigenheime mit Rücksicht auf steuerliche Belange so gestaltet wurden, daß der Erwerber als Bauherr ausgewiesen wurde. Um die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile einzuschränken und zur Klärung der ausstehenden Fragen⁶⁰ beizutragen

58) Auf die ab 1.1.1977 von der Bundesregierung eingeräumte zusätzliche Steuervergünstigung beim Erwerb von Altbauten und Altbauwohnungen wird im späteren Verlauf der Arbeit noch eingegangen.

59) Mattern, G., Eigenheimbewerbervertrag, S. 661 f: "ziemliche Buntscheckigkeit der Verträge"

60) insbesondere die Frage, unter welchen Voraussetzungen der zukünftige Eigentümer Bauherr ist und wann er zum Ersterwerber wird

gen, hat der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen in seinem Erlaß vom 3.8.1972⁶¹ einen Negativkatalog aufgestellt, wann der Bauherr nicht Bauherr im Sinne des Steuerrechts ist.

Die steuerliche Wertung dieses Sachverhalts hat von der nach bürgerlichem Recht zwischen den Beteiligten wirksam getroffenen Vereinbarung auszugehen. Es soll der Grundsatz gelten, daß bürgerlich-rechtliche Gestaltungen angemessenen Inhalts, die ernsthaft gemeint und auch durchgeführt werden, ohne Rücksicht auf Ihr Motiv auch steuerlich anzuerkennen sind.⁶² Dies soll selbst dann gelten, wenn die Gestaltungen sonst nicht üblich und sie entscheidend aus Steuerersparnisgründen erfolgt sein sollten⁶³, d. h., jeder darf grundsätzlich seine Verhältnisse so einrichten, wie dies für ihn steuerlich am günstigsten ist, solange er dies auf angemessenem Wege erreicht.⁶⁴ Die Grenze der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit ergibt sich aus dem Mißbrauchstatbestand des § 42 AO 1977. Für den Betreuungsvertrag zwischen Bauherr und Baubetreuer bedeutet dies, daß die getroffenen Vereinbarungen dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn sie auch tatsächlich durchgeführt werden. Das Schreiben des BMWF⁶⁵ bestätigt

61) Schreiben des BMWF F/IV B 4 S 2253 - 133/77 vom 31.8.1972, BStBl 1972, I, S. 486

62) Hepp, C., a.a.O., S. 11, 12; Koeble, W., a.a.O., S. 721 f; Pfeiffer, K., a.a.O., S. 1449; Brych, F., Erwerb von Wohnraum und die Gewährleistung, NJW 1973, S. 1583 f; Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 6; siehe auch IstB 1973, S. 133 f

63) Blencke, H., Steuerlicher Gestaltungsmißbrauch (§ 6 StAnpG), NWB, Fach 2, S. 2093

64) Wolf, E., Abgabenordnung (AO 1977), zu § 42, S. 105 f

65) siehe Fußn. 61

dies in Nr. 1 Abs. 2 und betont, daß die Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen erfüllt sind, nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu treffen sind, und zwar unabhängig von den in den Verträgen gewählten Bezeichnungen nach dem wirklichen Gehalt der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung.

Dabei sind die Vorschriften sinngemäß anzuwenden, die gemäß Abschn. 56 Abs. 3 EStG für die Abgrenzung des Bauherrn gegenüber dem Ersterwerber maßgeblich sind. Die in den letzten Jahren ergangenen Urteile haben gezeigt, daß die Finanzrechtsprechung die Anerkennung der Bauherrneigenschaft oftmals abgelehnt hat.⁶⁶ Danach kommt es entschieden darauf an, ob der Wohnungseigentümer wirtschaftlich das für einen Bauherrn typische Risiko trägt⁶⁷, und ob er rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit hat, auf die Planung und Ausführung des Bauvorhabens wie ein Bauherr Einfluß zu nehmen. Die Rechtsstellung eines wirtschaftlichen und rechtlichen Eigentümers hat aber nur der Anleger, der frühzeitig Käufer des Grundstücks oder Miteigentumsanteils wird, d. h., vor Baubeginn bzw. bei Beginn der Planungsarbeiten⁶⁸. Liegt einerseits ein Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil vor und ist andererseits ein Betreuungsvertrag über eine zu bauende Eigentumswohnung abgeschlossen worden, so

66) z. B. BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 89, und BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 91

67) u. a. beinhaltet der Bauherrnbegriff das Erbringen von Aufwendungen: Kreile, R., a.a.O., S. 1038 mit weiteren Nachweisen

68) Zur Bedeutung des Zeitpunktes der Übergabe des Grundstücks: BFH-Urteil vom 15.3.1973, BFHE 109, S. 261 (zu 7 b EStG)

können steuerlich keineswegs diese gesonderten Verträge zu einem Vertrag zusammengelegt werden, um einen Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Eigentumswohnung mit Grundstücksanteil zu erhalten.

4.22 Die Erteilung der Baugenehmigung

Grunderwerbsteuerlich ist die Errichtung eines Gebäudes regelmäßig dem zuzurechnen, der Bauherr des Gebäudes ist. Ein wichtiges Kriterium dieser Bauherrneigenschaft ist die Errichtung des Gebäudes im eigenen Namen⁶⁹, d.h., schon die Erteilung der Baugenehmigung an den Wohnungseigentümer. Es wird nicht die Schwierigkeit verkannt, daß bei einem Objekt mit einer grossen Anzahl von Eigentümern diese bereits frühzeitig Grundstückseigentümer sein müssen.⁷⁰

4.23 Der Planungseinfluß

Ein entscheidendes Kriterium für die Bauherrneigenschaft ist es, daß der Erwerber wesentlich auf die Plangestaltung und Bauausführung einwirken bzw. für seine Wohnung Sonderwünsche geltend machen kann.⁷¹ Es ist zu bejahen, daß es sich um Kauf handelt, wenn kleinere Anleger von Eigentumswohnungen miteinander durch einen präzisen Planungsvorschlag verbunden werden. Nicht zu verkennen ist es, daß bei Bauobjekten mit einer großen Anzahl von Miteigentümern die Einflußmöglichkeiten des einzelnen Anlegers begrenzt sind. Der BFH läßt in seinen Urteilsbegründungen kaum eine Möglichkeit erkennen, daß Erwerber von Wohnungs-

69) BFH-Urteil vom 2.9.1959, BStBl 1959, III, S. 453; BFH-Urteil vom 9.12.1959, BStBl 1960, III, S. 202

70) Die Verwaltung zieht es aus Gründen der vereinfachten Abwicklung vor, sämtliche Korrespondenz (einschl. der Genehmigungen und Abnahmen) mit dem Betreuer zu führen.

71) BFH-Urteil vom 20.6.1967, BStBl 1967, III, S. 677; BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 91

eigentum i.S. des Wohnungseigentumsgesetzes die Bauherrneigenschaft erlangen können. Das Finanzgericht Saarland hat eine andere Meinung vertreten⁷²: Die Bauherrneigenschaft setzt voraus, daß sich die Gemeinschaft "spätestens im Planungsstadium bildet. Nur unter dieser Voraussetzung erscheint es denkbar, eine Vielzahl von Personen zu einer Gemeinschaft mit den sich daraus ergebenden Folgen zu verbinden."

Dieses bedeutet, daß der Planungseinfluß kleinerer Anleger zu dem entscheidenden Kriterium für die steuerliche Anerkennung der Bauherrneigenschaft wird.

Einerseits muß der kleinere Anleger einer Eigentumswohnung merklich Einfluß auf die Baugestaltung nehmen können, andererseits kann erst ein präziser Planungsvorschlag diese Vielzahl von kleineren Anlegern miteinander verbinden. Kreile⁷³ hält den Rechtsgrund für eine solche Voraussetzung für rechtswidrig. Er schlägt vor, daß der Entschluß kleinerer Anleger, Eigentümer des Grundstücks oder Anteils zu werden und den Bauauftrag zu erteilen, den Planungsvorschlag (die Planungs idee) durch entsprechende Willenserklärung als Bauvorhaben erst verbindlich und zu ihrer Planung machen soll. Das Gesamtkonzept würde durch eine Beteiligung von Anlegern schon bei der Vorplanung verhindert und schon hier zum Scheitern verurteilt.

Außerdem sind heute regelmäßig baurechtliche Bindungen vorgegeben. Ein Bauherr⁷⁴ müßte jedoch auch dann Bauherr

72) FG Saarland vom 10.1.1975, EFG 1975, S. 221

73) Kreile, R., a.a.O., S. 1039

74) Bauen im eigenen Namen und für eigene Rechnung
(= Tragen des Kostenrisikos)

sein, wenn er wegen baurechtlicher Bindungen oder wegen zu großer Baukostenverteuerung keinen entscheidenden Einfluß auf die Plangestaltung oder Bauausführung nehmen kann.⁷⁵

4.24 Das Baukosten- und Finanzierungsrisiko

Die Übernahme des Baukosten- und Finanzierungsrisikos als Kriterium für die Bauherrneigenschaft ist in der Praxis leicht durchsetzbar. Das Wagnis des Bauherrn konkretisiert sich dann aber neben dem persönlichen Entstehen für die Entgeltansprüche der Handwerker - wenn der Betreuer die ihm überlassenen Gelder nicht ordnungsgemäß weitergeleitet hat - in der Bebaubarkeit des Grundstücks in technischer und baurechtlicher Hinsicht sowie in Natureinflüssen. Regelmäßig sind dies typische Bauherrnrisiken. Der Bauherr nimmt nur die Hilfe des Betreuers in Anspruch, so daß sich auch die endgültigen Baukosten erst aufgrund der Abrechnung des Bauherrn mit den Beteiligten ergeben. Unter diesen Voraussetzungen kann der Bauherr die gegebenen steuerlichen Vorteile in Anspruch nehmen. Auf den kleineren Anleger kommen damit aber für ihn unter Umständen unübersehbare Risiken zu.⁷⁶

Die Übernahme einer Festpreisgarantie oder eines Pauschalpreises im Betreuungs-Vertrag durch das Betreuungsunternehmen spricht eindeutig gegen die Über-

75) siehe auch Boruttau/Klein, Grunderwerbsteuergesetz (Kommentar), 1977, Anh. Tz 1041: sie führen hier als Beispiele den Grundstückseigentümer an, der ein Fertighaus schlüsselfertig zu einem Festpreis bestellt und - obwohl er einen bestimmten Haustyp unverändert akzeptiert oder sein Einfluß auf Plangestaltung und Bauausführung auf eine einmalige Auswahl beschränkt ist - Bauherr bleibt.

76) Brych, F., Verträge, S. 1976 f

nahme des Bauherrnwagnisses durch den Bauherrn selbst: Der Bauherr trägt dann nicht mehr das für einen Bauherrn typische wirtschaftliche Risiko. Wird das Grundstück außerdem vom Betreuer erworben (oder handelt es sich beim Betreuungsunternehmen nur um eine zwischengeschaltete "Scheinfirma"), so ist durch die Festpreisgarantie des Betreuungsunternehmens der "Bauherr" eindeutig als Käufer eines schlüsselfertigen Wohnobjektes und nicht mehr als Bauherr zu werten.⁷⁷ In der Literatur⁷⁸ wird die Übernahme des Baukostenrisikos durch den Bauherrn als Kriterium für die Bauherrneigenschaft abgelehnt, da besonders kleineren Anlegern ein geringerer Risikospiegelraum gegeben sei und diese daher nur einer Festkostenvereinbarung zustimmen könnten. Übernimmt der Bauherr jedoch nicht das Baukostenrisiko, so wird er zum Käufer, und es kann mit Rücksicht auf steuerliche Vorschriften und Vergünstigungen nicht aus einem Käufer ein Bauherr gemacht werden.⁷⁹

4.3 Zusammenfassung

Finanzbehörden und Finanzrechtsprechung stellen somit strenge Anforderungen an die Möglichkeit der Ausnutzung von Steuervorteilen durch Anwendung des "Kölner Modells". Schon Mitte des Jahres 1973 warnte der BFM vor den

77) so auch Brych, F., Verträge, S. 1977; siehe hierzu insbesondere Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 1041, die hier bei der Erstellung eines Bauvorhabens richtigerweise unterscheiden zwischen der Stellung des Bauherrn ("Herr des Baues") und der Stellung desjenigen, der als Betreuer, Generalunter- oder -übernehmer für den Bauherrn tätig wird.

78) Kreile, R., a.a.O., S. 1039, und IstB 1973, S. 135

79) Pfeiffer, K., a.a. O., S. 1449 f; im Gegensatz hierzu Kreile, R., a.a.O., S. 1043

"vermeintlichen Steuervorteilen".⁸⁰

Den wirtschaftlichen Bedürfnissen des Wohnungsbaus trägt das Steuerrecht nicht ausreichend Rechnung: Die Anforderungen, als Bauherr bei einem großen Objekt mit einer Vielzahl von Anlegern anerkannt zu werden, können in der Praxis in ihrer Gesamtheit nicht erfüllt werden. Die Zahl derjenigen, die ein Bauvorhaben nach Erwerb eines Grundstücks in eigener Regie durchführen, wird immer geringer, während die Zahl derer, die serienmäßig erstellten Wohnraum käuflich erwirbt, immer mehr ansteigt.

Auch die neuere Rechtsprechung neigt zur Qualifikation der wirtschaftlichen Gegebenheiten auf dem Wohnungsbau Markt als Kauf⁸¹: Die große Zahl der fertiggestellten und unverkauften Eigentumswohnungen

80) "Anlagen mit Steuereffekt werden jetzt schwieriger - Bauherreneigenschaft wird stark geprüft" - Handelsblatt vom 26.5.1973, S. 25; und "Warnung vor 'Steuervorteilen' à la Köln" - Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 19.6.1973;
"Das Bundesfinanzministerium zum 'Kölner Modell': An Verlusten gewinnt man nicht" - Die Welt vom 7.7.1973 - zitiert nach Fleischmann, FR 1973, S. 365 ff

81) Brych, F., Verträge, S. 1975 mit weiteren Nachweisen; Das BGH-Urteil vom 29.3.1974, BGHZ 1974, S. 251 ff, legt den Schluß nahe, daß vom Kaufrecht auszugehen ist:
1. Es spricht vom "Verkauf".
2. Bezüglich der subsidiären Haftung greift der BGH auf seine Rechtsprechung zum Kaufrecht zurück, NJW 1957, S. 17.
3. Er setzt fertiggestellte und noch fertigzustellen- de Objekte gleich.
Da bei der Veräußerung von fertiggestellten Objekten Kaufrecht anzuwenden ist, folgt aus der Gleichstellung mit den nichtfertiggestellten, daß sich auch deren Erwerb wie bei den fertiggestellten nach Kaufrecht vollziehen muß.

und Reihenhäuser wird zum Zwecke des Verkaufs erstellt und nicht mit Mitteln des Erwerbers errichtet. Es kann sich daher hierbei nicht um die Betreuung von Bauherren, sondern nur um Verkauf an einen Erwerber handeln.

Verträge im Rahmen des Bauherrn-Modells müßten daher so gestaltet und durchgeführt werden, daß sie den Anforderungen des Erlasses vom 31.8.1972 standhalten:

1. Der Vertrag über den Grundstücksanteil muß vor Baubeginn abgeschlossen und die Auflassung erklärt sein. Grundsätzlich sind der Kaufvertrag über das Grundstück und der das Bauwerk beinhaltende Vertrag zu trennen.⁸² Damit wird dem Bauherrn ein gewisser Planungseinfluß eingeräumt.

2. Der Wohnungseigentümer muß wirtschaftlich das für einen Bauherrn typische Risiko tragen. Er zahlt entsprechend dem Baufortschritt die vom Betreuer angeforderten Raten.⁸³

3. Das Betreuungsunternehmen darf keine Festpreisgarantie übernehmen.⁸⁴ Anfallende Werbungskosten und Baukosten sind vom Betreuungsunternehmen ordnungsgemäß

82) Gläser, A., Kauf vom Bauträger, NJW 1975, S. 1006

83) Die Baukosten müssen so eingeschätzt werden, daß die vermutlichen Kosten nicht überschritten werden.

84) Kreile, R., a.a.O., S. 1043, macht den Versuch, eine Festpreisgarantie als steuerlich unschädlich für die Anerkennung des Bauherrn-Modells zu rechtfertigen, indem er einen Gewinn des Betreuungsunternehmens zur Abdeckung des Liquiditäts- und Finanzierungsrisikos (dann Werbungskosten für den Bauherrn) als "Garantieentgelt" zuläßt, sofern dieses nicht zur Abdeckung eines von vornherein und bewußt zu niedrig kalkulierten Herstellungsaufwandes dient. Dem kann nicht zugestimmt werden. Ein "echter" Bauherr trägt immer das Finanzierungsrisiko und kann dieses nicht abwälzen.

zu kalkulieren⁸⁵, d.h., im marktüblichen Rahmen zu prognostizieren.

4.4 Die steuerliche Problematik des "Bauherrn-Modells"⁸⁶
Der Erwerber einer Eigentumswohnung oder eines Hauses ist nur dann als "Bauherr" anzuerkennen, wenn er zivilrechtlich nicht Käufer ist: d.h., der Käufer einer Wohnung kann nicht Bauherr sein.⁸⁷ Nur der Bauherr kann die Befreiungsvorschriften der GrEStG und die Förderungsmaßnahmen für den Wohnungsbau des EStG in Anspruch nehmen. Der Begriff des Bauherrn und damit die Wertung der Bauherrneigenschaft stellt im EStR auf das "wirtschaftliche Eigentum" ab, während für die GrESt der Begriff des Bauherrn nach den grunderwerbsteuerrechtlichen Bedürfnissen selbständig bestimmt werden sollte.⁸⁸

85) d.h., nur seriöse Betreuer oder Betreuungsunternehmen werden in Zukunft das Vertrauen der Kaufinteressenten erwerben können.

86) siehe hierzu ausführlich IstB 1974, S. 23 ff, und IstB 1973, S. 133 ff

87) z.B. BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 89; BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl. 1975, II, S. 91, und BFH-Urteil vom 6.10.1976, BStBl 1977, II, S. 88

88) Der Erlaß des FinMin Niedersachsen vom 9.7.1973, S 4509 - 22 32 2, DB 1973, S. 1378, versucht diese umstrittene Diskussion damit zu lösen, daß er bestimmt, den Begriff des Bauherrn im EStR und GrEStR einheitlich zu werten, dem jedoch nicht zugestimmt werden kann. Siehe auch Erörterungen in IstB 1975, S. 79 ff, und IstB 1976, S. 105 f; Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 1039, verkennen nicht ein hohes Maß an Übereinstimmung und halten eine Anknüpfung des grunderwerbsteuerlichen Begriffes Bauherr an den des EStR nur bedingt für möglich. Zum Verhältnis zwischen GrEStR und EStR siehe BFH-Urteil vom 10.3.1970, BFHE 99, S. 68 ff; zur Anerkennung des Richterrechts und zur Geltungskraft der Entscheidungen von Regierung und Verwaltung siehe insbesondere Kirchhof, P., Rechtsquellen, a.a.O., S. 102 f

Die Werbung für Eigentumswohnungen und Reihenhäuser im Rahmen des "Bauherrn-Modells" argumentiert mit erheblichen Steuervorteilen bezogen auf den Eigenkapitaleinsatz. Die Steuervorteile bestimmen sich dabei nach dem Gesamtbetrag der Werbungskosten, die für die Erstellung der Eigentumswohnung entstehen⁸⁹, können aber nur von dem steuerlich anerkannten Bauherrn in Anspruch genommen werden.

Das EStR gewährt Vergünstigungen nur dem Bauherrn. Der Bauherr kann die anfallenden Finanzierungskosten sofort als Werbungskosten absetzen und ist damit nicht auf die Abschreibung dieser Kosten im Rahmen der Herstellungskosten angewiesen. Auch für die 7 b EStG-Abschreibung⁹⁰ ist die Beantwortung der Frage erheblich, wer Bauherr ist: Veräußert der Bauherr sein Objekt nach Eigennutzung - etwa weil er seinen Arbeitsplatz wechselt - innerhalb des Abschreibungszeitraumes von 8 Jahren, so steht dem nächsten Erwerber (dem steuerlichen Ersterwerber) die Fortsetzung der 7 b EStG-Abschreibung zu. Ist der Bauherr jedoch Käufer des Objektes, und veräußert er die von ihm schlüsselfertig erworbene Eigentumswohnung - weil er z.B. ebenfalls seinen Arbeitsplatz wechselt -, so ist der nächste Erwerber zur Fortsetzung der 7 b-Abschreibung nicht berechtigt, da er nicht mehr als Ersterwerber sondern als Zweiterwerber gilt.

89) Bei einem Finanzierungsverhältnis von 80% Fremd- und 20% Eigenkapital wirkt sich ein Werbungskostenanteil (Geldbeschaffungskosten, Betreuungsgebühr, Zwischenfinanzierungszinsen, Notarkosten für die dingliche Sicherung der Fremdmittel) von 10% der Gesamtkosten des Bauvorhabens mit 50% auf den Eigenkapitaleinsatz aus.

90) Auf die Erweiterung der 7 b-Abschreibung und weitergehende GrESt-Befreiung ab 1.1.1977 soll im nächsten Abschnitt eingegangen werden.

Das GrEStR knüpft ebenfalls an die Anerkennung als Bauherr im Falle der Vermietung an. Das Landesrecht der meisten Bundesländer sieht eine GrESt-Befreiung hier nur für den Bauherrn vor. Wichtig ist dies für den kleineren Kapitalanleger, der eine Eigentumswohnung als Kapitalanlage zum Zwecke der Vermietung erwirbt. Dieses bedeutet, daß nur der Bauherr grunderwerbsteuerlich unschädlich vermieten kann, während der Ersterwerber das Objekt selbst bewohnen muß, um in den Genuß steuerlicher Vorteile zu gelangen. Auch die Veräußerung eines steuerbegünstigten, eigengenutzten Wohnobjektes vor Ablauf der steuerlichen Bindungsfrist⁹¹ durch den Ersterwerber läßt die GrESt-Schuld entstehen.

Die Rechtsprechung hat, obwohl getrennte Verträge über Kauf eines Grundstücksanteils und über die Errichtung einer Eigentumswohnung - der typischen Kölner-Modell-Situation entsprechend - abgeschlossen wurden, die Bauherrneigenschaft des Grundstückskäufers verneint und ihn steuerrechtlich als Käufer der Eigentumswohnung eingestuft.⁹² Der BFH folgt der Auffassung, daß bei der von den Beteiligten gewählten Vertragsgestaltung ein einheitlicher Kauf von Grundstück und Gebäude anzunehmen ist, wie u. a. im Urteil vom 14.2.1973⁹³ entschieden: "Nach der zutreffenden Ansicht des FG muß die Grunderwerbsteuer zusätzlich von dem Entgelt für das errichtete Haus berechnet werden, wenn die Vertragspartner einen Kaufvertrag über das Grundstück mit einem noch zu errich-

91) Auf die Bedeutung der steuerlichen Fristen wird im späteren Verlauf der Arbeit noch ausführlich eingegangen.

92) FG Rheinland-Pfalz, EFG 1973, S. 606; siehe auch BGH-Urteile vom 4.9.1974, Fußn. 87

93) BFH-Urteil vom 14.2.1973, BStBl 1973, II, S. 366, sowie die Urteile vom 4.9.1974, Fußn. 87 dieser Arbeit und das rechtskräftige Urteil des FG Düsseldorf vom 30.3.1976, EFG 1976, S. 403

tenden Gebäude als künftigen Bestandteil dieses Grund und Bodens abgeschlossen haben Andererseits sollte das Eigentum an dem Grundstück schon vor Errichtung des Hauses auf die Klägerin übergehen Angesichts dieses nicht eindeutigen Vertragstextes hat das FG den wirklichen Willen der Vertragspartner erforscht (§ 133 BGB) das FG ist zu dem Ergebnis gekommen, daß die Klägerin nach dem Willen der Vertragspartner das Grundstück mit einem noch zu errichtenden Gebäude gekauft hat." Die GrEST muß dann auch von dem Entgelt für das Gebäude berechnet werden.

Kommt eine GrEST-Befreiung von vornherein nicht in Betracht (z.B. bei Überschreitung der steuerbegünstigten Wohnflächengrenzen oder bei gewerblichen Maßnahmen), dann ist die steuerliche Anerkennung der Bauherrneigenschaft von weitreichender Bedeutung. Gelingt eine Trennung zwischen dem Kauf des Grundstücks und Errichtung des Gebäudes durch den Käufer des Grundstücks als Bauherr, dann ist im Falle des Grunderwerbsteuerpflichtigen Grundstückserwerbs die GrEST lediglich von der Gegenleistung für das Grundstück zu berechnen.

Im Falle der Veräußerung eines steuerbegünstigten Objektes durch den Bauherrn ist der Käufer Ersterwerber und kann die steuerlichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen: die GrEST-Befreiung und die Abschreibung gemäß § 7 b EStG.

5. Steuerliche Förderungsmaßnahmen für die Städtebau- und Wohnungspolitik durch zusätzliche Vergünstigungen ab 1.1.1977⁹⁴

Durch die Ausdehnung der erhöhten steuerlichen Abschreibung nach 7 b EStG auf den Erwerb von Altbauten und gleichzeitiger Befreiung von der GrESt ab 1.1.1977 soll die Städtebau- und Wohnungspolitik durch steuerliche Maßnahmen angeregt werden. Zusammen mit dem am 1.1.1977 in Kraft getretenen Modernisierungsgesetz sollen die Innenstädte zum Wohnen wieder attraktiv und der Erwerb von Wohnungseigentum, insbesondere von Altbauten, auch unteren und mittleren Einkommenschichten leichter zugänglich gemacht werden. Für diese Einkommensschichten wird vermutlich der Schwerpunkt der Käufe bei den modernisierungsbedürftigen Mietwohnungen liegen, die von Mietern erworben werden. Vorgesehen sind zusätzliche Steuervergünstigungen bei der GrESt und der ESt.⁹⁵ Die erhöhten Abschreibungen gemäß § 7 b EStG sind dahingehend erweitert worden, daß für die Inanspruchnahme das Alter der Wohnobjekte unerheblich ist, und daß vom Käufer eines Altbaus nicht verlangt wird, daß er das Wohnobjekt selbst nutzt. Die vorgesehene GrESt-Befreiung wird jedoch nur dann gewährt, wenn Eigennutzung vorliegt. Die Vorschrift verlangt, daß der Erwerber oder einer seiner Angehörigen innerhalb von 5 Jahren mindestens ein Jahr lang ununterbrochen in dem neu erworbenen Objekt tatsächlich wohnt. Die Frist beginnt mit dem Erwerb. Die Befreiung von der GrESt ist unabhängig von der Wohnfläche.

94) Zu dem Entwurf der Bundesregierung siehe DB 1977, S. 608

95) Gesetz über steuerliche Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude vom 11.7.1977, BStBl 1977, I, S. 360

Mit den oben aufgeführten Maßnahmen werden interventionistische Steuernormen⁹⁶ geschaffen, die einen bewußten wirtschafts- und sozialpolitischen Förderungseffekt⁹⁷ erzielen sollen. Gerechtfertigt sind diese Steuervergünstigungen durch die eigenständige Verantwortung der Exekutive bei der Durchführung und Erreichung staatlicher Aufgaben und Ziele, sofern sie die parlamentarische Zustimmung finden.⁹⁸ Begünstigt und gefördert werden soll durch diese Maßnahmen der Verkauf von älteren Wohnobjekten, d. h., durch steuerliche Interventionen soll der Empfänger der Vergünstigung (Erwerber eines Altbaus) zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt werden.⁹⁹

Bei den Befreiungsvorschriften von der GrEST handelt es sich um einen gezielten steuerlichen Vorteil, der dem für die Vergünstigung in Frage kommenden Personenkreis direkt und unverzüglich zugedacht wird. Die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG setzen zu versteuernde Einnahmen voraus, die vor der Besteuerung um den Abschreibungsbetrag vermindert werden. Aus dem verbleibenden Betrag wird die abzuführende ESt errechnet. Durch Vergleich der zu zahlenden ESt vor Absetzung und nach Absetzung der Sonderabschreibung gemäß § 7 b EStG ergibt sich die Höhe der gewährten Vergünstigung.

Unstreitig geben die Steuervorteile manchem Bürger den Anstoß, einen Altbau oder eine Altbauwohnung in der

96) Selmer, P., Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt 1972, S. 131 ff, S. 175 f mit weiteren Nachweisen

97) z. B. Förderung des Wohnungsbaus, Förderung der Vermögensbildung, Eigenheimgedanke

98) Kirchhof, P., Rechtsquellen, a. a. O., S. 103; ders., Hervorbringen, a.a.O., S. 357 ff, siehe hierzu insbesondere S. 366 f

99) Tipke, K., Steuerrecht, S. 406 ff

Innenstadt zu erwerben. Durch Grunderwerb- und Einkommensteuervergünstigungen für solche Objekte werden für den Kauf steuerliche Anreize gegeben. Gleichzeitig fördern diese Maßnahmen die Renovierung erhaltungswürdiger Altbauten und hemmen voraussichtlich die Entwicklung der letzten Jahrzehnte, in denen zunehmend das Wohnen in reinen Wohngebieten am Rande der Städte dem Wohnen in den Innenstädten vorgezogen wurde.

Außerdem soll der Kauf von Mietwohnungen durch die Mieter, die dadurch in der gewohnten Umgebung Eigentum erwerben können, angeregt werden. Bei der Vorlage des Gesetzentwurfes durch die Bundesregierung war vorwiegend an die großen Wohnungsbaugesellschaften gedacht worden, für die dadurch erreicht werden sollte, einen Teil ihres alten, i.d.R. modernisierungsbedürftigen Wohnungsbestandes loszuwerden. Der vermutete Schwerpunkt künftiger Verkäufe bei den Mietwohnungen dürfte jedoch fraglich sein.

Auch die Möglichkeit des Verkaufs der zahlreichen, bereits seit längerem fertiggestellten Eigentumswohnungen soll durch die steuerlichen Maßnahmen gefördert werden. In dem vergangenen Jahrzehnt hat sich jedoch allgemein gezeigt, daß Wohnungseigentum in dieser Form nicht sehr begehrt war.

Die Vermutung, daß die steuerlichen Neuregelungen Kapitalanleger veranlassen, Immobilienbesitz zu erwerben, ohne ihn selbst zu nutzen, erscheint fraglich. Unter Anrechnung des Nutzens aus der erhöhten Abschreibung sind heute auf dem Wohnungsmarkt keine kostendeckenden Mieten zu erzielen: Die Kostenmiete übersteigt die

Marktmiete¹⁰⁰ und macht damit durch fehlende Rendite das Eigentum an Mietwohnungen wirtschaftlich nicht interessant.

III. Die Bauträgerschaft und das Grunderwerbsteuerrecht =====

Der Bauträger baut auf eigenem Grund und Boden Wohnungen, Reihenhäuser oder Einfamilienhäuser, um diese schlüsselfertig zu verkaufen. I.d.R. wird ein Festpreis vereinbart. Erfolgt der Verkauf längere Zeit vor Baubeginn, wird oftmals zusätzlich eine Gleitklausel für eventuelle Lohn- und Materialpreiserhöhungen vertraglich festgelegt. Der Bauträger ist Bauherr, der Erwerber Käufer i.S. der §§ 433 ff BGB und damit steuerrechtlicher Ersterwerber.

1. Die Bedeutung der Grunderwerbsteuer für den privaten Bauträger

Jedes Tätigwerden des privaten Bauträgers in seinem Aufgabenbereich bringt einen steuerbaren Umsatzvorgang mit sich, wobei der "Handel" mit Grundstücken der Steuer unterzogen wird. Für Grundstücke und Grundstücke mit Wohnobjekten gilt jedoch, daß der Rechtsverkehr der Verkehrsteuerform der GrEST unterliegt. Diese Rechtsgänge sind gemäß § 4 Ziff. 9 Buchst. a MWStG von der Umsatzsteuer befreit. Gemäß dem Grundsatz der Gleich-

100) Rundschreiben des Ringes Deutscher Makler, April 1977:

Unter Berücksichtigung der heutigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Quadratmeter-Wohnfläche einschließlich Bodenwertanteil von ca. DM 1.500.-- beläuft sich die Kostenmiete ohne Anrechnung von Sonderabschreibungen auf etwa DM 12.-- pro qm monatlich.

mäßigkeit der Besteuerung sieht das GrEStR die Steuerpflicht für alle Erwerbsvorgänge des Grundstücksverkehrs (Erwerb von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten) vor, wobei Besteuerungsgrundlage der Wert der Gegenleistung ist - bei Kaufverträgen der Kaufpreis, bei fehlendem Kaufpreis der Einheitswert.

Die Steuerschuld entsteht i.d.R. mit dem Abschluß des Verpflichtungsgeschäfts (ggf. mit seiner Genehmigung), und es ist vor Eintragung des Erwerbs im Grundbuch die Grunderwerbsteuer festzusetzen. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung¹⁰¹ wird durch das zuständige Finanzamt¹⁰² nur ausgestellt, wenn die GrESt bezahlt ist oder eine Befreiungsvorschrift eingreift. Steuerschuldner sind gleichermaßen Käufer und Verkäufer. Im Innenverhältnis getragen werden muß die Steuer jedoch von demjenigen, der sich zur Zahlung der GrESt dem anderen gegenüber verpflichtet hat.

2. Die rechtlichen Grundlagen des Grunderwerbsteuerrechts

2.1 Der Kaufvertrag

Unstrittig in der Literatur ist die rechtliche Beurteilung der Veräußerung von Einfamilienhäusern und seriell errichteten Wohnobjekten (z.B. Reihenhäuser) nach ihrer Fertigstellung. Hierbei wird von Kauf ausgegangen, wobei

101) siehe § 9 GrEStDV: Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist in allen Fällen erforderlich. Es macht keinen Unterschied, ob der Erwerber das Eigentum an einem Grundstück durch rechtsgeschäftliche Übertragung erwirbt oder kraft Gesetzes (z.B. Erbgang) oder durch Anspruch einer Behörde erlangt. Es ist ebenso unerheblich, ob Steuerpflicht oder Steuerfreiheit gegeben ist.

102) zuständiges Finanzamt: Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück (der wertvollste Teil) gelegen ist

der Bauträger als "Bauherr" und der Ersterwerber als "Käufer" gemäß §§ 433 ff BGB zu werten sind.¹⁰³ Der Kaufvertrag unterliegt der Besteuerung nach dem GrEStG; nur dem Bauherrn oder Ersterwerber stehen steuerliche Vergünstigungen zu.

Umstritten in der Literatur ist dagegen die rechtlich konstruktive Beurteilung des Erwerbs eines Wohnobjekts vor Fertigstellung bzw. vor Baubeginn, da dies eine Serie steuerlicher Konsequenzen auslöst. Das Steuerrecht gibt Vergünstigungen nur dem "Bauherrn" oder dem "Ersterwerber".¹⁰⁴ Wer im Grundbuch eingetragener Eigentümer eines Grundstücks ist und einen Betreuer beauftragt, für ihn in seinem Namen und für seine Rechnung ein Haus zu bauen, ist Bauherr. Es ist davon auszugehen, daß Bau-trägerschaft auf der einen Seite - Baubewerber auf der anderen Seite anzunehmen ist, wenn der Bauträger auf eigenem Grund und Boden ein Wohnobjekt errichtet und dieses schlüsselfertig an einen Bauinteressenten verkauft, gleichgültig ob das Bauvorhaben bereits-er-stellt ist oder nicht. Hier kann konsequenterweise nur ein Kaufvertrag vorliegen.¹⁰⁵

Locher¹⁰⁶ stellt die Frage, ob Kauf oder Betreuung vorliegt, auf die Eigentumsverhältnisse am Grundstück ab, auf die Einflußnahme des Erwerbers auf die

103) z.B. Reithmann/Brych/Manhart, Kauf vom Bauträger, 2. Aufl., S. 20; Palandt-Thomas § 675 BGB Anm. 3 c: sehen nur dann einen Kauf des Gebäudes vor, wenn dieses bereits errichtet ist.

104) Gläser, A., a.a.O., S. 1006

105) Mattern, G., Rechtsprechung, S. 670, 671: Je nach Sachlage sieht Mattern jedoch hier verschiedene Vertragsmöglichkeiten: Kaufvertrag, Werkvertrag, Werk-lieferungsvertrag, Geschäftsbesorgungsvertrag oder ein aus Kauf- und Werkvertragsselementen zusammengesetzter Vertrag.

106) Locher, H., Baubetreuungsrecht, S. 326, 328; siehe auch Reithmann/Brych/Manhart, a.a.O., 2. Aufl., S. 18, Fußn. 15

Planung und auf die Verwendung der finanziellen Mittel des Erwerbers. Auf die Einflußnahme des Erwerbers auf die Planung kann es jedoch nicht ankommen, da die Bauordnung weitgehend die Grundzüge der Bebauung festlegt und der Erwerber - abgesehen von Sonderwünschen bei der Innenausstattung - im seriellen Wohnungsbau letztlich nur noch die Möglichkeit besitzt, sich für oder gegen den Erwerb des Objektes zu entscheiden.¹⁰⁷ Es liegt also ein typischer Kauf vor.¹⁰⁸

Ein weiteres Kriterium, das gegen die Annahme eines Kaufvertrages spricht, kann nicht die Verwendung der finanziellen Mittel des Baubewerbers sein, da es sich bei Zahlungen des Baubewerbers immer um Teilzahlungen entsprechend dem Baufortschritt handelt. Es handelt sich also um echte Kaufpreiskonten.

Für das Steuerrecht folgt daraus, daß der zukünftige Eigentümer nur Ersterwerber sein kann. Unter der Voraussetzung der Eigennutzung kann er alle steuerlichen Vergünstigungen in Anspruch nehmen (GrESt-Befreiung und erhöhte Absetzungen nach § 7 EStG). Die Eigennutzung ist jedoch zwingend geboten.

Palandt-Thomas¹⁰⁹ halten für die rechtliche Einordnung eines Vertrages über ein Grundstück mit einem zu errichtenden Gebäude hinsichtlich des Gebäudes nicht die Vereinbarung eines Festpreises¹¹⁰ für maßgebend, sondern allein die Frage, ob das Bauvorhaben schon errichtet ist (= Kauf) oder noch errichtet werden soll. Im letzteren Fall sei bedeutend, ob es gegen Festpreis (=Werklieferungsvertrag)

107) Reithmann/Brych/Manhart, a.a.O., 1. Aufl., S. 6

108) OLG Hamm vom 25.6.1968, a.a.O., S. 1438, 1440

109) Palandt-Thomas zu § 675 BGB Anm. 3 c bb

110) im Gegensatz hierzu OLG Hamm, a.a.O., S. 1438

oder für Rechnung des Erwerbers (= Geschäftsbesorgungsvertrag mit Werkvertragscharakter) errichtet wird.

Brych¹¹¹ dagegen stellt die Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück bzw. den Grundstücksanteil in den Vordergrund. Der Eigentümer, der wirtschaftlich und rechtlich gebunden sei¹¹², könne dann nur als Käufer des Grundstücks mit dem schlüsselfertigen Objekt gewertet werden. Auch in dem Fall, in dem der Bauträger beim Abschluß des Vertrages mit dem Erwerber noch nicht Eigentümer des zu bebauenden Grundstücks sei oder überhaupt nicht Eigentümer werde, sondern das Grundstück nach Erstellung des schlüsselfertigen Bauwerks dem Erwerber vermittelt und von einem Dritten diesem übereignen läßt, liege zivilrechtlich ein Kaufvertrag vor. Regelmäßig wird der Bauträger jedoch bestrebt sein, Eigentümer des zu bebauenden Grundstücks zu werden, da diese Herrschaft über das Grundstück die Bauabwicklung erheblich erleichtert.¹¹³

Entscheidend dürfte letztlich für die Wertung eines Vertrages über ein Grundstück und ein schlüsselfertiges Gebäude (gleichgültig ob das Bauwerk bereits oder noch nicht errichtet ist) die Frage der Eigentumsverhältnisse am Grundstück sein. Kaufrecht für die Errichtung eines Gebäudes kann nicht gelten, wenn der Bauträger nicht Eigentümer des Grundstücks ist und das Gebäude für fremde Rechnung erstellt. Nach h.M. ist ein Vertrag über die Errichtung eines Wohnobjekts auf einem dem Auftraggeber gehörenden Grundstücks ein Werk-

111) Reithmann/Brych/Manhart, a.a.O., 1. Aufl., S. 13

112) Etwa bei äußerlich getrennten Verträgen über Grundstück oder Grundstücksanteil nach Errichtung des Wohnobjekts, wenn diese inhaltlich verbunden sind.

113) so auch Reithmann/Brych/Manhart, a.a.O., 1. Aufl., S. 14

vertrag oder ein Werklieferungsvertrag je nach Fallgestaltung. Das Bauwerk ist Bestandteil des Grundstücks.¹¹⁴ Der Eigentumsübergang vollzieht sich nach gesetzlicher Norm - §§ 946, 94 I BGB. Die Vertragspraxis vieler Bauträger vollzieht sich jedoch gemäß §§ 54 ff, 58, 64 f II. WoBauG.¹¹⁵

Wer also mit einem Bauträger einen Vertrag über ein Grundstück und ein zu errichtendes Wohnobjekt zu einem Gesamtfestpreis abschließt, kann nicht Bauherr, sondern nur Ersterwerber sein, insbesondere dann (was in der Praxis die Regel ist), wenn der Bauträger dem Erwerber zivilrechtlich noch kein Eigentum an dem Grundstück verschafft hat¹¹⁶ bzw. gar nicht verschaffen will. Entscheidend ist, daß auch die steuerrechtliche Behandlung des Ersterwerbers als wirtschaftlicher Eigentümer¹¹⁷ nach Bezug des Wohnobjektes (d.h., wenn er den zivilrechtlichen Status des Eigentümers noch nicht hat) den Ersterwerber noch nicht zum Bauherrn macht.¹¹⁸ Der Ver-

114) Gläser, A., a.a.O., S. 1006 mit weiteren Nachweisen

115) Durch das II. WoBauG sind hier Sondervorschriften zur Förderung der Bildung von Einzeleigentum geschaffen worden, insbesondere die Verkaufsverpflichtung im öffentlich geförderten Wohnungsbau für Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen, die für Organe der staatlichen Wohnungspolitik, gemeinnützige und freie Wohnungsunternehmen und für Bauherrn gilt, die den Wohnungsbau gewerbsmäßig betreiben.

116) siehe hierzu das Urteil des OLG Hamm vom 25.6.1968, a.a.O., S. 1438 und 1440: Hier wird deutlich gesagt, daß sich Käuferstellung und Bauherrnstellung ausschließen.

117) Das sogenannte wirtschaftliche Eigentum verschafft dem Erwerber - Nichteigentümer - Stellungen, die unter bestimmten, im einzelnen unterschiedlichen Gesichtspunkten der Stellung eines Eigentümers ähneln; BFH-Urteil vom 27.10.1970, BStBl 1971, II, S. 278

118) Hierzu Reithmann/Brych/Manhart, a.a.O., 1. Aufl., S. 15; Brych hält es für denkbar, daß ein Erwerber steuerrechtlich als Bauherr betrachtet wird, sich seine zivilrechtlichen Beziehungen zum Bauträger aber dennoch nach Kaufrecht richten.

trag zwischen Bauträger und Erwerber, gleichgültig ob der Erwerber vor Erstellung des Bauvorhabens, während der Bauzeit oder nach Fertigstellung des Bauvorhabens dieses erwirbt, ist als Kauf zu werten: Der Bauträger ist Bauherr - der Erwerber Ersterwerber.

2.2 Erwerb und Erwerbsvorgang

Die begriffliche Trennung zwischen Erwerb und Erwerbsvorgang ist dann von Bedeutung, wenn das Entstehen der Steuerschuld (die Wirksamkeit eines Erwerbsvorgangs) außer von den in § 1 GrEStG beschriebenen Vorgängen noch von dem Eintritt einer Bedingung abhängig ist oder der Erwerbsvorgang die Erteilung einer Genehmigung voraussetzt.

Der allgemeine Begriff des Erwerbs im Sinne des juristischen und allgemeinen Sprachgebrauchs beinhaltet eine Änderung der Zuordnung. Die Zuordnungsmaßstäbe für die GrESt setzt § 1 GrEStG, ergänzt durch § 5 Abs. 5 Nr. 5 StAnpG. Im GrEStR wird der Begriff des Erwerbs immer dann verwendet, wenn der Vorgang deutlich gemacht werden soll, der die GrESt auslöst oder auslösen würde, wenn keine Steuerbefreiungsvorschrift eingreift. Der Begriff des Erwerbsvorgangs wird im Gesetz und im allgemeinen Sprachgebrauch analog zu dem des Erwerbs verwendet. Zweckmäßigerweise sollte jedoch unter einem Erwerbsvorgang der Rechtsvorgang verstanden werden, der zu einem Erwerb i. S. d. § 1 GrEStG führt.

2.3 Der Umsatzbegriff

Der Begriff "Umsatz" beinhaltet einen Leistungsaustausch, einen sichtbaren wirtschaftlichen Austausch auf rechtsgeschäftlicher Grundlage.¹¹⁹

119) Plückebaum/Malitzky, UStG, Bd. II, 59. Lfg
Mai 1975, Einlage B/3

Einem Leistungsaustausch liegt i. d. R. ein Verpflichtungsgeschäft zugrunde. Regelmäßig handelt es sich um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft: die Verpflichtung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung - die Verpflichtung zur Erbringung der Gegenleistung. Aber auch einseitige Rechtsgeschäfte können Grundlage des Leistungsaustausches sein.

An diesen Leistungsaustausch (Umsatz) knüpft die den rechtsgeschäftlichen Verkehr als Steuergegenstand erfassende Steuer, die Umsatzsteuer, an. Die Umsatzsteuer resultiert demnach aus dem wirtschaftlichen Geschäftsverkehr. Wie sie bis zum Jahre 1967 galt, belastete sie jeden entgeltlichen Übergang einer Ware in jeder Produktions- und Handelsstufe (kumulative Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer). Die neue Umsatzsteuer¹²⁰ (Mehrwertsteuer mit dem Kernstück des Vorsteuerabzuges) knüpft technisch an Verkehrsakte an, will jedoch nur den Mehrwert versteuern. Die gesetzgeberische Absicht war es, die neue Umsatzsteuer als allgemeine Belastung des Konsums der Konsumenten sicherzustellen, was durch den Vorsteuerabzug erreicht wird.¹²¹ Wirtschaftlich gesehen besteuert sie als allgemeine Verbrauchssteuer die Verwendung von Einkommen und/oder Vermögen durch den Letztverbraucher.

In der Europäischen Gemeinschaft wird in allen Mitgliedstaaten inzwischen eine Mehrwertsteuer (mit Vorsteuerabzug) erhoben.¹²²

120) Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) vom 29.5.1967, BGBl 1967, I, S. 545 (UStG 1967), jetzt i. d. F. vom 16.11.1973, BGBl 1973, I, S. 1681 (UStG 1973)

121) Söhn, H., Zur Umsatzsteuer, StuW 1975, S. 164

122) siehe hierzu Söhn, H., Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft - Eine steuersystematische Bestandsaufnahme - in StuW 1976, S. 1 ff

Grundsätzlich wollen die GrEST wie die USt die Einkommensverwendung belasten. Wer sein Einkommen für den Erwerb eines Grundstücks verwendet, soll ebenso belastet werden wie derjenige, der sein Einkommen für den Erwerb eines Konsumgutes ausgibt.¹²³

Der Grundstückskauf stellt sich daher als steuerbarer Umsatz i. S. des § 1 UStG dar.¹²⁴ Die Vorschrift des § 4 Nr. 9 UStG befreit jedoch Umsätze, die von bestimmten anderen Verkehrssteuergesetzen erfaßt werden (hier GrESTG).¹²⁵ Durch die Steuerbefreiung dieser Umsätze von der USt soll eine Doppelbesteuerung vermieden werden.¹²⁶ Der Befreiungsvorschrift liegt der Gedanke zugrunde, daß Umsätze, die bereits von einer Verkehrssteuer erfaßt werden, nicht noch einmal durch eine andere Verkehrssteuer belastet werden sollen.¹²⁷ Die vorgenannten Umsätze bleiben auch dann von der USt befreit, wenn das GrESTG seinerseits den Umsatz wegen eines Befreiungstatbestandes nicht besteuert.

123) Tipke, K., Steuerrecht, S. 379

124) Tipke, K., Steuerrecht, S. 379: eine Inkorporation der GrEST als besondere Umsatzsteuer ist insoweit schwierig, weil die GrEST keinen Vorsteuerabzug kennt. Sie benachteilige so Unternehmen, die auf Grundstücke angewiesen sind; siehe hierzu insbesondere Baur, U., UStR 1976, S. 134, 137

125) Tipke, K., Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UStR 1972, S. 2 ff: Der Tatbestand des UStG und die Tatbestände der speziellen Verkehrsteuern nach der in § 4, 8 und 9 UStG zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Auffassung verhalten sich wie das Allgemeine zum Besonderen.

126) Reinhardt, Mehrwertsteuer-Dienst, Juli 1972, zu § 4 Nr. 9 UStG

127) Thiedemann, H., Steuervergünstigungen für den Wohnungsbau, S. 2 ff; kritisch hierzu Tipke, K., Steuerrecht, S. 377

2.4 Die Grunderwerbsteuer

2.41 Natur und Begriff der Grunderwerbsteuer

Die GrESt erfaßt den Grundstücksverkehr in jeder Phase und unterscheidet sich u. a. hierdurch wesentlich von der USt. Sie knüpft als Rechtsverkehrsteuer an Vorgänge des Rechtsverkehrs an. Für den Bauträger bedeutet dies, daß jeder Umsatzvorgang der GrESt unterliegt.

Im Gegensatz zum UStG, das regelmäßig das Erfüllungsgeschäft als Steuertatbestand erfaßt, fällt unter das GrEStG bereits das Verpflichtungsgeschäft, das einen Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks begründet.¹²⁸ Im § 1 GrEStG sind die Tatbestände beschrieben, an die das Gesetz die Besteuerung knüpft und wann sie verwirklicht werden. Der Zeitpunkt, wann die Steuerschuld im GrEStR entsteht, ist eindeutig festgelegt. Das Erfüllungsgeschäft - der Eigentumsübergang selbst - kommt als Steuertatbestand nur hilfsweise dann in Betracht, wenn ein Verpflichtungsgeschäft nicht vorhanden ist.

Die Frage, ob das GrEStR an wirtschaftliche oder rechtliche Vorgänge anknüpfen soll, ist mehrfach erörtert worden. Die Erörterungen ergaben¹²⁹, daß das die Rechtsänderung herbeiführende Rechtsgeschäft der Steuer auch dann unterliegt, wenn mit ihr ein wirtschaftlicher Umsatz nicht verwirklicht wird.¹³⁰ Da die GrESt den Grundstückswechsel als solchen steuerlich trifft, nimmt sie grund-

128) Der Begriff des Umsatzes i. S. des UStG ist enger als die Gesamtheit der grunderwerbsteuerlichen Entstehungstatbestände. Im Sinne des UStG würde bei einer Vielzahl grunderwerbsteuerlicher Tatbestände keine Umsatzsteuerbarkeit eintreten. Steuergegenstände von USt und GrESt decken sich nicht immer.

129) Klein, F., Verkehrssteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1956, S. 625

130) Schreiber, Geschichte und gegenwärtige Gestaltung der Grunderwerbsteuer, S. 14 mit weiteren Nachweisen

sätzlich auf die besonderen Verhältnisse des einzelnen Steuerfalles keine Rücksicht. Die formalen Vorzüge liegen dazu noch in der leichten und zuverlässigen Veranlagung und Erhebung und können sich durch die Immobilität des Grund und Bodens einer Kontrolle nicht entziehen. Aus der weitgehend formalen Anknüpfung der GrESt an Vorgänge des Rechtsverkehrs folgert nicht, daß sie um der Form willen erhoben wird.¹³¹ Das GrEStG hat diesen formal-rechtlichen Grundsatz nicht streng durchgeführt. Der Grundsatz, daß Steuergesetze unter Berücksichtigung ihres Zwecks und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung auszulegen sind, ist im GrEStR nicht ohne weiteres ausgeschlossen.¹³² Vielmehr sollen bereits solche Vorgänge besteuert werden, die es einem anderen als dem Eigentümer ermöglichen, ein Grundstück in einem bestimmten qualifizierten Sinne rechtlich und wirtschaftlich in seine Herrschaft zu bringen bzw. auf seine Rechnung zu verwerten (§ 1 Abs. 2 GrEStG).

2.42 Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer in der finanztheoretischen Literatur

Uneinigkeit zwischen Finanztheorie und Steuerrecht besteht von jeher über das Wesen der Verkehrsteuern, ihre Einordnung in unser Steuersystem, ihre wissenschaftliche Bedeutung und ihre volkswirtschaftliche Rechtfertigung.¹³³ In der Literatur wird nach einem Grundgedanken für die GrESt gesucht.¹³⁴ Ansätze zu grundsätzlicher Rechtfertigung der GrESt - bzw. der Verkehrsteuern überhaupt - und ihrer generellen Funktion sind nur in den zu

131) Boruttau/Klein, a.a.O., Vorben. zu § 1 GrEStG, Tz 3, 3 d

132) Pilgrim, H., Die Besteuerung der Zwischengeschäfte im Grunderwerbsteuerrecht, S. 34

133) Klein, F., Verkehrsteuern, S. 605

134) Mirre, L., Die Verkehrssteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Auf., Bd. 2, 1927, S. 279

den Gesetzesentwürfen beigegebenen Begründung zu finden. In der Literatur treten zwei Hauptgesichtspunkte hervor: zum einen "der bestimmte wirtschaftliche Charakter der Belastung und zum anderen mehr formale Kriterien."¹³⁵

Klein lehnt die Begründungen für die Verkehrsteuern (z. B. die GrEST) ab, die auf den wirtschaftlichen Charakter der Belastung abstellen, da diese nach einer finanzwissenschaftlichen Begriffsbildung gliedern, die außerdem einen ganz bestimmten allgemein-wirtschaftlichen Inhalt wie Einkommen, Vermögen, Verbrauch hat. Diese spezifisch finanzwissenschaftliche Begriffsbildung knüpfe an andere Steuern an, die als Hauptsteuern bezeichnet werden, während die Verkehrsteuern dann nur noch "Ersatz- oder Ergänzungs- (Neben-) Steuern" seien.

Die zweite Gruppe von Versuchen zur Rechtfertigung der Verkehrsteuern und zur Ermittlung ihrer generellen Funktion knüpft an Begriffe formaler Art an. Jeder einseitige Bestimmungsversuch für das Wesen der Verkehrbesteuerung ist jedoch - so Klein - als unbefriedigend und nicht erschöpfend anzusehen. U. a. lehnt Klein¹³⁶ auch den "Geldflüssigkeitsgedanken" ab. Er wäre nur dann gerechtfertigt, wenn als Steuerschuldner nur der Verkäufer angesehen werden könnte, da bei ihm anstelle eines Immobiliengutes ein Geldbetrag trete.

Der Werterhöhungsgedanke wird allgemein abgelehnt.¹³⁷ Die Vertreter dieses Gedankens gingen von der Wertsteigerung, insbesondere der Grundstückswerte aus, die durch die Besteuerung bei Veräußerungen weitgehend abgeschöpft werden sollten.

135) Klein, F., Verkehrsteuern, S. 608 ff

136) ders., Verkehrsteuern, S. 610 mit weiteren Hinweisen, u. a. auf Hausmann, von Wieser und Kessler

137) ders., Verkehrsteuern, S. 611; Mirre, L., a. a. O., S. 284

Mirre¹³⁸ vertritt das Vorhandensein von Bewertungsdifferenzen beim Rechtsverkehr, die für die Staatskasse ausgenutzt werden sollten. Der Abschluß eines Rechtsgeschäfts bringe den Beteiligten von ihrem subjektiven Standpunkt aus gesehen regelmäßig einen mehr oder minder großen Vorteil, da andernfalls das Rechtsgeschäft nicht zustandekomme. Die Möglichkeit der Steuer sei folglich dadurch gegeben, daß der Gegenstand des Rechtsverkehrs unterschiedlich bewertet werde. Mirre geht hierbei von einem optimalen Steuersatz aus, der jedoch - so Klein¹³⁹ - nur nach objektiver Methode und nicht nach subjektiver festgelegt werden dürfe. Diese von Mirre vertretene subjektive Werttheorie spreche eindeutig gegen eine finanzwissenschaftliche Anwendung. Der Wertdifferenzgedanke lasse auch jedes Kriterium zur Beurteilung der Grenzen zulässiger Besteuerung (in Bezug auf die Frage nach den steuerbaren Verkehrsvorgängen sowie auf die Steuererhöhe) vermissen.

Mirre¹⁴⁰ vertritt neben dem Wertdifferenzgedanken den "Unmerklichkeitsgedanken". Er versteht darunter, daß im Falle der Belegung von Verkehrsakten mit entweder absolut oder relativ zum Objekt kleinen, in jedem Falle aber in ihrer Höhe unzweifelhaften Abgaben der Staat eine Einnahme erhält, ohne daß seine Bürger dadurch in erheblichem Maße belastet werden. Dieser Grundgedanke wird von allen aner-

138) Mirre, L., a.a.O., S. 279, 280;
Boruttau/Klein stimmen in der 8. Auflage 1965 Mirre zu, da der Bewertungsunterschiedsgedanke das Wesen der Verkehrssteuern "richtiger und schärfer als alle anderen Theorien" erfasse. In ihrer neuesten Auflage lehnen sie die von Mirre gesehene Bewertungsdifferenz als Rechtfertigung ab, da sie nicht zuletzt eine Folge der GrEST selbst sei. Dem ist nicht zuzustimmen, da erst die in § 1 GrESTG genannten Rechtsvorgänge den GrEST-Vorgang auslösen.

139) Klein, F., Verkehrssteuern, S. 611

140) Mirre, L., a.a.O., S. 282

kannt, die die Verkehrsbesteuerung theoretisch behandelt haben.¹⁴¹ Klein vertritt jedoch die Ansicht, daß der Unmerklichkeitsgedanke mangels einer "Substanzhaftigkeit" nicht dazu geeignet sei, die Verkehrsteuern zu rechtfertigen und ihre generelle Funktion zu erklären.

Im Gegensatz zu Mirre befürwortet Klein die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, was heute außer Streit ist und allgemein anerkannt wird. Im Eigentumswechsel von Grundstücken offenbart sich die wirtschaftliche und damit steuerliche Leistungsfähigkeit, die möglicherweise oder tatsächlich in der Vornahme dieses Verkehrsaktes liegt. Der Rechtsverkehr gilt als innerer Grund gesteigerter Leistungsfähigkeit, weil er die vorteilhafteste Arbeitsteilung vermittelt. In dieser Form berührt sich der Grundgedanke der Leistungsfähigkeit mit dem Einnahmegedanken. Für die Beteiligten am Rechtsgeschäft bedeutet der Rechtsverkehr die Umsatzfähigkeit und diese weist auf die finanzielle Liquidität mit wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und steuerlicher Zahlungsfähigkeit hin. Eine Einschränkung macht Klein dahingehend, daß die Verkehrsvorgänge nicht als Grund wachsender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, sondern nur als Äußerung solcher Leistungsfähigkeit anzusehen seien.

Mirre¹⁴² betrachtet die Verkehrsteuern als "ein Verfahren, aus den der Staatsgewalt Unterworfenen Geld herauszuziehen, ohne daß den Steuerzahlern eine besondere Leistungsfähigkeit nachgewiesen zu werden braucht". Dieses bedeutet aus finanzwissenschaftlicher Sicht, daß derjenige, der eine Rechtsänderung herbeiführen will, sich darüber im klaren sein muß, daß dann eine gesetzliche Steuerpflicht eintritt. Mirre geht davon aus, daß Hand-

141) Klein, F., Verkehrsteuern, S. 612 mit weiteren Hinweisen

142) Mirre, L., a.a.O., S. 285 f

lungen des Rechtsverkehrs von den Beteiligten nur dann vorgenommen werden, wenn sie den Beteiligten Vorteile versprechen.

Im allgemeinen - so Boruttau/Klein¹⁴³ - liege die Erwägung nahe, daß die meisten Verkehrsteuern keinen tieferen Sinn hätten, als dem Staat Geld einzubringen.¹⁴⁴ Die unterschiedliche Handhabung von Waren- und Grundstücksumsätzen (unterschiedliche Strukturen des UStG und des GrEStG) lasse darauf schließen, daß der Boden nicht als Handelsware zu betrachten sei (siehe §§ 1 ff HGB). Dieses wiederum rechtfertige, daß jeder Rechtsgang über ein gleiches Grundstück erneut der Besteuerung unterzogen werde.

Da sich die Zwecke der Besteuerung wesentlich geändert haben, dient die Steuer heute nicht mehr allein der Deckung des Eigenbedarfs der Staatsorganisation und der allgemein-dienlichen Einrichtungen (Daseinsvorsorge). Sie ist zum Gestaltungsmittel des intervenierenden sozialen Rechtsstaats geworden.¹⁴⁵

3. Die geschichtliche Entwicklung der Grunderwerbsteuer

3.1 Der Grund und Boden als Gegenstand der Besteuerung

Von jeher ist der Grund und Boden Gegenstand einer Besteuerung gewesen.¹⁴⁶ Durch seine Unbeweglichkeit kann er sich nicht der staatlichen Aufsicht entziehen. Dies führte schon früh zu einer allgemeinen Grundabgabe und zur Erhebung von Besitzwechselabgaben, die bei allen öffentli-

L43) Boruttau/Klein, a.a.O., Vorbem. zu § 1 GrEStG, Tz 2

144) als Schlußfolgerung aus dem BFH-Urteil vom 8.11.1972, BStBl 1973, II, S. 145

145) Kirchhof, P., Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 3 ff

146) Schreiber, a.a.O., S. 18 mit weiteren Nachweisen

chen Gemeinwesen der Kulturwelt die ursprüngliche Einnahmequelle für lange Zeit waren. Auch stieg mit zunehmender Industrialisierung der Finanzbedarf des Staates. Das volkswirtschaftliche Schwergewicht verlagerte sich vom bäuerlichen Grund und Boden auf die Industrie. Der Handel mit Grundstücken nahm zu, Grundstücke wurden zu Tausch- und Kaufobjekten. Die Besteuerung des Grundstücksumsatzes bot dem Gesetzgeber die willkommene Gelegenheit, seine Finanzlage zu verbessern und sich an diesem Handel zu beteiligen. Bekannt sind bereits aus dem antiken Rechtskreis Grundbesitzwechselsteuern im heutigen Sinne.

3.2 Die Grundbesitzwechselabgabe in geschichtlicher Sicht¹⁴⁷

Die Grundbesitzwechselabgabe im deutschen Steuerrecht ist im großen und ganzen aus eigenen Wurzeln entstanden. Die ins 13. Jahrhundert zurückgreifende Registrier- und Eintragungspflicht für Liegenschaften im deutsch-rechtlichen Raum war dem römischen Recht unbekannt. Das Grundeigentum im germanisch-rechtlichen Raum war bis in die Neuzeit größtenteils gebundener Grundbesitz. Im antiken Recht handelte es sich i. d. R. um eine "Grundstücksumsatzsteuer", eine Umsatzsteuer, die als Folge eines Kaufs oder Tauschs erhoben wurde, gleichgültig ob Mobilien oder Immobilien Gegenstand des Rechtsgeschäfts waren. Im deutsch-rechtlichen Raum entwickelte sich die Grundwechselabgabe aus den Eigentumsrechten der Könige und Herzöge am Grund und Boden. Ob es sich bei der Grundwechselabgabe um eine Steuer, Gebühr oder privatrechtliche Leistung handelte,

147) hierzu ausführlich Schreiber, a. a. O., S. 21 f, 28 ff

ist sehr umstritten.¹⁴⁸

In den Städten entwickelte sich diese Einnahmequelle als eine Art städtischer Besitzveränderungsgebühr. Schreiber führt hier einige Stadtrechte wie die von Nürnberg, Hannover oder Hildesheim aus dem 14. Jahrhundert auf, die eine Gebührenbestimmung enthalten, wobei die Rechtsgeschäfte über Liegenschaften vor Gericht abgeschlossen und beurkundet werden mußten. Die Stadt Oberlingen kennt bereits zu dieser Zeit eine Grundwechselumsatzsteuer mit einem bestimmten Satz des Bruttowertes von Grundstücksverkäufen. In Preußen kannte man die Abgabe für Grundstücksübertragungen in der Form des Urkundenstempels, der ursprünglich den Zweck verfolgte, den Inhalt einer zusammengerollten Urkunde vor Indiskretion zu schützen.

Mit dem Reichsstempelgesetz vom 15.7.1909 (RGBl 1909, S. 833) erhob das Reich eine Reichsabgabe vom Grundstückswechsel. Im Jahre 1911 kam eine Wertzuwachssteuer hinzu, da die Grundwechselabgabe allein dem Finanzbedarf des Staates nicht gerecht wurde. Neben diesen Steuern blieb das Besteuerungsrecht der Gemeinden und Länder bestehen, so daß das Reichsstempelgesetz nicht zu einer Vereinheitlichung der Besteuerung führte.

3.3 Die Entwicklung zum geltenden Grunderwerbsteuergesetz

1919 zwang die finanzielle Notlage die Reichsregierung dazu, eine umfassende Steuerreform durchzuführen. Anstelle der einzelnen Tarifnummern des Gesetzes traten einzelne selbständige Gesetze, u.a.

148) Schreiber, a.a.O., S. 24, 25, mit Verweis auf Zwiedeck und Koczyński

das GrEStG vom 12.9.1949¹⁴⁹, in dem die Tatbestände erweitert, die Steuerbefreiungen eingeengt und die Steuersätze erhöht wurden. Zur Begründung des Gesetzes führte der Gesetzgeber weniger moralische oder steuerrechtliche Gründe als vielmehr fiskalische Gesichtspunkte und die Uneinheitlichkeit der Besteuerung gleicher Rechtsgvorgänge in den einzelnen Ländern an. Die katastrophale Finanzlage und der ungeheure Mittelbedarf des Reiches waren jedoch die durchgreifende Begründung für die Höhe der zu erhebenden Steuer. Die Reichsgrunderwerbsteuer betrug 4 v.H. des Grundstückswertes oder des höheren Veräußerungspreises. Den Ländern und Gemeinden wurde anstelle des selbständigen Besteuerungsrechts das Recht zugesprochen, Zuschläge zur Reichssteuer bis zu 4 v.H. zu erheben. Mehrfach wurde das Gesetz geändert, durchgreifend in der Fassung vom 11.3.1927¹⁵⁰. Eine grundlegende Änderung gegenüber dem bis dahin geltenden Rechtszustand wurde 1949 durch das Grundgesetz herbeigeführt (Art. 105 Abs. 2). Die Grunderwerbsteuer wurde der Landesgesetzgebung unterstellt. Da die einzelnen Landesgesetzgeber nicht an die Auffassung anderer Landesgesetzgeber gebunden sind (verschiedene Gesetzgebungshoheiten), führten die unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Bundesländern zu einer Ungleichbehandlung gleicher Steuertatbestände in den Ländern, was jedoch nicht zu einer Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit in Art. 3 GG¹⁵¹ führt. Die Länder des Bundesgebietes

149) RGBI 1919, S. 1617

150) RGBI 1927, I, S. 72

151) BFH-Urteil vom 28.8.1963, BStBl 1963, III, S. 569

machten von der Möglichkeit der Gesetzgebung weitgehendst Gebrauch, so daß eine Zersplitterung des GrEStR die Folge war. Der Art. 105 des GG wurde mit Wirkung vom 1.1.1970 bezüglich der GrESt dahingehend geändert, daß der Bund die konkurrierende Gesetzgebung erhielt, und zwar mit der Begründung, daß bei der GrESt ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht.¹⁵² Damit dürfte nunmehr eine weitere Zersplitterung des GrEStR beendet sein.

3.4 Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung¹⁵³ und der Ausnahmslosigkeit im Grunderwerbsteuerrecht
Das Gesetz besteuert alle Eigentumsveränderungen an inländischen Grundstücken: es erfaßt den Grundstückswechsel als solchen (Verpflichtungsgeschäft oder - wenn nicht vorhanden - den Eigentumsübergang). Die fiskalische Bedeutung der GrESt liegt für den Staat darin, daß er zur Deckung seines Mittelbedarfs von dem ihm gegebenen Besteuerungsrecht Gebrauch machen kann. Der Gesetzgeber versuchte aus der Erkenntnis heraus, daß die unerwünschten Folgen der GrESt, die sich an der ständigen wirtschaftlichen und sozialen Kritik zeigen, umso weniger hervortreten dürften, je allgemeiner die Besteuerung sei, den Grundsatz der Ausnahmslosigkeit in dem Gesetz zu verwirklichen.¹⁵⁴
Die Steuer ist zu entrichten ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke und ohne Rücksicht auf die am Grundstücksgeschäft Beteiligten und i. d. R. ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der beteiligten Personen. Es sollte eine ausnahmslose und gleiche Besteuerung der Beteiligten

152) Finanzreformgesetz vom 12.5.1969, BStBl 1969, I, S. 359

153) Zur Gleichheit der Besteuerung allgemein siehe Kirchhof, P., Besteuerungsgewalt, S. 79 f

154) Schreiber, a.a.O., S. 60

erreicht werden. Der Kreis der steuerpflichtigen Personen als auch der steuerpflichtigen Grundstücke und Vorgänge wurde begrenzt und definiert. Eine Überwälzungsmöglichkeit wurde von vornherein ausgeschaltet, da das Gesetz nach § 15 Abs. 1 GrEStG regelmäßig (d. h., im normalen Grundstücksverkehr) sowohl den Veräußerer als auch den Erwerber gesamtschuldnerisch zum Steuerschuldner macht.¹⁵⁵ Eine Differenzierung des Steuersatzes wurde von vornherein abgelehnt, um die Erhebung so einfach wie möglich zu gestalten. Lediglich den sozialen Notwendigkeiten (im Bereich des Wohnungsbaus) und den öffentlichen Interessen (im Bereich des Bundesbaugesetzes und des Städtebauförderungsgesetzes) nach einer Begünstigung wurde der Gesetzgeber gerecht. Ansonsten sollte die Besteuerung so allgemein und umfassend wie möglich sein. Im Laufe der Jahre ist es in der Tat gelungen, durch die Gesetzgebung und die daraus resultierende Rechtsprechung den Grundsatz der Gleichheit weitgehend - bis auf bestimmte Tatbestände festgelegte Ausnahmen - durchzusetzen.

3.5 Das Verhältnis des Grunderwerbsteuerrechts zum bürgerlichen Recht

3.51 Die rechtliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise des Grunderwerbsteuerrechts

Die GrESt als Rechtsverkehrssteuer knüpft überwiegend an Vorgänge des bürgerlichen Rechts an. Sie wird nicht um ihrer Form willen erhoben (Rechtsformsteuer¹⁵⁶), sondern wegen des wirtschaftlichen Ergebnisses der in

155) Steuerschuldner nach § 15 Abs. 1 - 4 GrEStG sind regelmäßig: die an einem Erwerbsvorgang als Ver-
tragsteile beteiligten Personen; beim Erwerb kraft
Gesetzes: der bisherige Eigentümer und der Erwerber;
beim Erwerb im Enteignungsverfahren: der Erwerber;
beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren:
der Meistbietende.

156) BFH-Urteil vom 19.11.1968, BStBl 1969, II, S. 92

§ 1 GrEStG aufgezählten Rechtsvorgänge. Der GrESt unterliegen daher alle Grundstücksumsätze, die auf Rechtsvorgängen beruhen, die es im Ergebnis rechtlich und wirtschaftlich ermöglichen, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Fallen die wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten und die formale Vertragsgestaltung auseinander, so wird im allgemeinen die Interessenlage für die Auslegung wichtiger sein als die Vertragsform.¹⁵⁷

Eine Vertragsauslegung darf aber nicht so weit gehen, daß der wirtschaftliche Gehalt bürgerlicher Rechtsvorgänge unabhängig von ihrem bürgerlich-rechtlichen Inhalt bestimmt wird. Maßgebend ist der Inhalt dessen, was die Vertragspartner mit Rechtsfolgewillen vereinbart haben und nicht die Bezeichnungen, die die Beteiligten dem Vertrag gegeben haben.¹⁵⁸ Wirtschaftliche Betrachtungen waren im Rahmen des § 1 Abs. 2 StAnpG zwingend geboten, wenn nur ein auslösender Rechtsvorgang vorlag.

In die AO 1977¹⁵⁹ wurde diese Vorschrift als entbehrlich nicht mehr übernommen, da der Finanzausschuß des Bundestages¹⁶⁰ die Auffassung vertrat, daß es sich um allgemein geltende Auslegungsregeln handele, die im Steuerrecht ebenso wenig der Kodifikation bedürften wie im übrigen Recht: "Es wird auch weiterhin der vom BVerfG herausgestellte Satz gelten (BVerfGE Bd. 13 S. 329), wonach die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise dort ihren Platz habe, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nenne, dabei aber nicht deren spezielle rechtliche Einkleidung,

157) Pfeiffer, K., a.a.O., S. 1452; Hepp, C., a.a.O., S. 11; Brych, F., Erwerb von Wohnraum und die Gewährleistung, NJW 1973, S. 1584

158) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., Vorbem. zu § 1 GrEStG, Tz 15 c und die dort aufgeführten Urteile

159) Abgabenordnung (AO 1977), Wolf, E., Baden-Baden 1977

160) BT-Drucksache 7/4292, S. 15

sondern ihre rechtliche Wirkung meine." Sind mehrere Möglichkeiten der Auslegung des Gesetzeswortlauts gegeben, so ist derjenigen der Vorzug zu geben, die dem im Wortlaut des Gesetzes in seinem Sinnzusammenhang ausgedrücktem Gesetzeszweck entspricht.¹⁶¹

So werden die Befreiungsvorschriften des GrEStR betrachtet und bestimmt durch ihren Wortlaut, ihren wirtschaftlichen Sinn und ihren Zweck im Zusammenhang des Gesetzes. Das (subjektive) Motiv für den Erwerb eines Grundstücks ist nicht mit dem verfolgten (objektiven) Zweck des Gesetzes (z. B. die GrSt-Befreiung) zu wechseln.

3.52 Die Beurteilung von Tatbeständen im Grunderwerbsteuerrecht

Die Beurteilung von Sachverhalten setzt die Erforschung des tatsächlichen Geschehens voraus, das i. d. R. außerhalb des Steuerrechts liegt.¹⁶² § 1 Abs. 3 StAnpG erlaubte es, den wirtschaftlichen Gehalt eines Vertrages zu berücksichtigen, gestattete es aber nicht, die bürgerlich-rechtliche Form außer acht zu lassen.¹⁶³ Dies gilt ebenso für die neue AO ab 1. 1. 1977. Die Grunderwerbsteuerauslösenden Tatbestände knüpfen im allgemeinen an das bürgerliche Recht an. Daher ist der bürgerlich-rechtliche Tatbestand nach den für diesen geltenden Vorschriften zu beurteilen.¹⁶⁴ Verträge sind nach dem wirklichen Willen der Parteien (§ 133 BGB) auszulegen - und nicht ihrem buchstäblichen Wortlaut nach - und erst bei Fehlen eines solchen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht

161) BFH-Urteil vom 28.4.1970, BStBl 1970, II, S. 597

162) BFH-Urteil vom 3.12.1969, BStBl 1970, II, S. 279

163) BFH-Urteil vom 10.7.1974, BStBl 1974, II, S. 779

164) Huber-Krebs, DVR 1967, S. 33 f

auf die Verkehrssitte es erfordern (§ 157 BGB). Für die bürgerlich-rechtliche Qualifikation ist immer der Rechtsfolgewille maßgebend.¹⁶⁵ Zu trennen von der Feststellung des tatsächlichen Geschehens und dessen bürgerlich-rechtlicher Beurteilung ist, welche Konsequenzen das GrEStR daraus zieht. Das Steuerrecht kennt zwar die Ordnungsstruktur des bürgerlichen Rechts an, ist jedoch - unbeschadet seiner verfassungsrechtlichen Bindung - "autonom": Es kann bürgerlich-rechtliche Vorgänge für die Zwecke der Besteuerung anders bewerten oder eigene Begriffe schaffen (wirtschaftliches Eigentum, Zwischengeschäfte etc.)¹⁶⁶, d. n., bürgerlich-rechtliche Gestaltungen können durch steuerliche Sondervorschriften mißbilligt werden. Die Grunderwerbsteuer folgt weitgehendst dem bürgerlichen Recht, weil sich die zu besteuernenden Vorgänge des Grundstücksverkaufs selbst nach bürgerlichem Recht abwickeln und das GrEStG deshalb Ausdrücke und Begriffe des BGB übernommen hat.¹⁶⁷ Ob und inwieweit durch die Identität der Begriffe im GrEStR dem bürgerlichen Recht zu folgen ist, kann sich nur aus "sinnvoller Interpretation der einzelnen Steuervorschriften" ergeben.¹⁶⁸

165) Blencke, H., a.a.O., S. 2065: Eine Steuerumgehung gemäß § 6 StAnpG ist demnach im wesentlichen nur dann gegeben, wenn die bürgerlich-rechtliche Form den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach außen etwas anderes in Erscheinung tritt, als die Beteiligten bürgerlich-rechtlich vereinbart haben. Voraussetzung einer Steuerumgehung ist, daß einer "Transaktion" wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe fehlen.

166) Boruttau/Klein, a.a.O., Vorbem. zu § 1 GrEStG, Tz 18 a

167) BFH-Urteil vom 21.3.1968, BFHE 92, S. 245

168) Boruttau/Klein, a.a.O., Vorbem. zu § 1 GrEStG, Tz 18 aa

4. Die Voraussetzungen für die Besteuerung im Grunderwerbsteuerrecht und der Grundstücksbegriff

4.1 Die Entstehung der Steuerschuld

Im § 1 GrEStG sind sämtliche steuerlichen Tatbestände aufgezeichnet, an die das Gesetz die Besteuerung knüpft. Gleichzeitig sind diese Tatbestände so klar abgegrenzt, daß sich genau ergibt, wann sie verwirklicht sind (Übergang von Grundstücken: durch Rechtsgeschäft, durch Anspruch einer Behörde, kraft Gesetzes). Die Beschreibung der Tatbestände legt damit den Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht, eindeutig fest (§ 3 Abs. 1 StAnpG). Eine Rechtsänderung unterliegt auch dann der Steuer, wenn ein finanzieller Gewinn mit ihr nicht verwirklicht wird.¹⁶⁹ Die Steuerschuld für den Kaufvertrag oder das sonstige Verpflichtungsgeschäft entsteht mit seinem Abschluß, für die Auflassung mit ihrer Erklärung, für den Eigentumsübergang mit dem Zeitpunkt des Übergangs.

Die Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis regelt die AO 1977 im § 38. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind der eigentliche Steueranspruch und die in § 37 AO 1977 genannten sonstigen Ansprüche.

Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorgangs von dem Eintritt einer Bedingung abhängig oder bedarf der Erwerbsvorgang der Genehmigung einer Behörde, entsteht die GrESt-Schuld erst mit dem Eintritt der Bedingung bzw. mit der Erteilung der Genehmigung. Der Erwerbsvorgang ist dann bis zum Eintritt der Bedingung nur schwebend wirksam. Eine andere als die vorerwähnte Regelung würde zu einer übermäßigen Belastung der Finanzämter und des Steuerpflichtigen führen.

169) BFH-Urteil vom 5.2.1969, BStBl 1969, II, S. 400

4.11 Bedingte Erwerbsvorgänge

Die bedingten Verpflichtungsgeschäfte sind aufschiebend bedingte oder auflösend bedingte Rechtsgeschäfte. Wird ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen, so tritt die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung ein (§ 158 Abs. 1 BGB). Die Regelung der bürgerlich-rechtlichen Wirkung für die auflösende Bedingung ist ebenfalls im § 158 BGB und zwar im Abs. 2 enthalten. Auflösend bedingte Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtig; tritt jedoch die auflösende Bedingung ein, so gilt § 4 Abs. 2 StAnpG. Es endet mit dem Eintritt der Bedingung das Rechtsgeschäft. Für die aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfte bestimmt § 3 Abs. 5 Ziff. 5 Buchst. a StAnpG. Die Steuerschuld entsteht dann mit Eintritt der Bedingung, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorgangs von dem Eintritt der Bedingung abhängig gemacht worden ist.¹⁷⁰

Die Steuerschuld eines unter einer aufschiebenden Zeitbestimmung abgeschlossenen Rechtsgeschäftes wird bestimmt nach den Vorschriften für das unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossene Rechtsgeschäft. Sie entsteht ebenfalls mit dem Eintritt des Anfangstermins (§ 3 Abs. 5 Ziff. 5 Buchst. a StAnpG).

4.12 Genehmigungspflichtige Erwerbsvorgänge

Unter der Genehmigung¹⁷¹ ist die nach außen hin wirksame Genehmigung zu verstehen. Bedarf ein Rechtsgeschäft der

170) In der Praxis wird diese Form der Vertragsgestaltung zwischen Grundstücksverkäufern und Bauträgern in den letzten Jahren aufgrund der konjunkturellen Entwicklung und der hohen Kapitalinvestition und -bindung in Grund und Boden oft gewählt. Es wird die Wirksamkeit des Grundstückskaufvertrages von einer aufschiebenden Zeitbestimmung oder von der Weiterveräußerung abhängig gemacht und die Fälligkeit der Leistung bis zum Eintritt der Bedingung hinausgeschoben.

171) i. S. des § 3 Abs. 5 Nr. 5 Buchst. b StAnpG

Genehmigung einer Behörde, so ist das Rechtsgeschäft bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam. Die Steuerschuld entsteht darum mit Bekanntgabe der behördlichen Genehmigung, wobei in diesem Zeitpunkt auch erst der Schwebezustand hinsichtlich der Rechte und Pflichten der beteiligten Vertragspartner endet.¹⁷² Da regelmäßig der Notar beauftragt wird, die Genehmigung zu beantragen und entgegenzunehmen, ist die Bekanntgabe an ihn ausschlaggebend. Wird die Genehmigung endgültig versagt, so wird das Rechtsgeschäft auch dann endgültig unwirksam, wenn der die Genehmigung versagende Verwaltungsakt fehlerhaft war und deshalb durch einen anderen Verwaltungsakt als von Anfang an als unwirksam aufgehoben wird.¹⁷³ Es fragt sich, welchen Einfluß es auf die Besteuerung ausübt, wenn sich in der Zeit zwischen dem Erwerbsvorgang und der Erteilung der Genehmigung Tatbestände, Bewertungsvorschriften oder Befreiungsvorschriften ändern. Maßgeblich ist dann der Zeitpunkt des Abschlusses des wirksamen Kaufvertrages, ggf. also auch dessen Genehmigung. Grundsätzlich gilt - sofern nicht etwas anderes bestimmt ist - daß ein Steuergesetz für die Tatbestände anzuwenden ist, für die die Steuerschuld während der Geltungsdauer des Gesetzes entstanden ist.

Boruttau/Klein¹⁷⁴ trennen zwischen Änderung der Tatbestände, Einführung einer neuen Befreiungsvorschrift und Änderung der Bewertungsvorschriften in der Zeit zwischen Vertragsabschluß und Erteilung der Genehmigung. Grundsätzlich ist dem zuzustimmen, daß für Tatbestandsänderungen der Grundsatz gelten soll, daß der Tatbestand

172) BFH-Urteil vom 23.4.1952, BStBl 1952, III, S. 157

173) BFH-Urteil vom 8.7.1964, II 159/61, DVR 1965, S. 14

174) zu § 19 GrEStG, Tz 7, 9

so der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wie er sich zur Zeit des Abschlusses des Vertrages darstellt. Denn nur diesen Tatbestand haben die Beteiligten zum Gegenstand des Verpflichtungsgeschäfts (Geschäftsabschlusses) und damit ihrer Willensrichtung gemacht. Für die Anwendung einer neuen Befreiungsvorschrift genüge es, daß die Genehmigung nach dem Inkrafttreten der neuen Vorschrift erteilt worden sei.¹⁷⁵ Auch bei Änderung der Bewertungsvorschriften in der Zeit zwischen Vertragsabschluß und Erteilung der Genehmigung seien die neuen Bewertungsvorschriften maßgebend, wenn die Genehmigung nach Inkrafttreten der neuen Vorschriften erteilt wird.

Die Vorschriften, die die Genehmigung von Rechtsgeschäften (hier Grundstücksgeschäften) vorschreiben, sind zum Teil im BGB und zum Teil in Sondergesetzen¹⁷⁶ enthalten.

Nach § 19 Abs. 1 BBauG bedarf innerhalb des räumlichen Geltungsbereiches eines Bebauungsplanes i. S. des § 30 und innerhalb der im Zusammenhang bebauter Ortsteile, für die ein solcher Bebauungsplan nicht besteht, die Teilung eines Grundstücks der Genehmigung (= allgemeine Genehmigungsvorschrift für die Veräußerung von Grundbesitz in Wohngebieten).

175) so auch Boruttau/Klein, a. a. O., Anh. Tz 2

176) Sondergesetze zur Genehmigung von Grundstücksgeschäften sind u. a.: Das Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen vom 6.6.1931 (RGBl 191, I, S. 315) sowie das Gesetz über die Aufschließung von Wohnsiedlungsgebieten vom 2.9.1933 (RGBl 1933, I, S. 659), geändert durch Gesetz vom 27.9.1938 (RGBl 1938, I, S. 1246), das die allgemeinen Genehmigungsvorschriften für die Veräußerung von Grund und Boden in Wohngebieten enthielt, während letzteres durch § 186 Abs. 1 Nr. 10 BBauG aufgehoben wurde.

Die einseitige Erklärung des Grundstückseigentümers gegenüber dem Grundbuchamt (§ 19 Abs. 3 BBauG) führt zu keinem Grundverkehr und berührt damit das GrEStG noch nicht, wohl aber der Verkauf. Der Verkauf von Teilen eines noch nicht getrennten Grundstücks ist wirksam, kann aber, wenn die Genehmigung zur Teilung nicht erteilt wird, nicht erfüllt werden (§ 17 Abs. 2 GrEStG). Die GrESt entsteht hier nicht erst mit der Genehmigung der Teilung. Entsprechendes gilt für die Fälle des § 19 Abs. 2 BBauG. Der Abs. 2 des § 19 BBauG sieht auch die Genehmigung für die Auflassung eines Grundstücks vor, wenn das Verpflichtungsgeschäft einen bestimmten Zweck beinhaltet (Bebauung, kleingärtnerische Dauernutzung, Bestellung eines Erbbaurechts).

4.2 Der Grundstücksbegriff im Grunderwerbsteuerrecht

4.21 Das Grundstück

Da das GrEStR Rechtsvorgänge des BGB besteuert, folgt hieraus, daß für den Grundstücksbegriff Vorschriften des BGB maßgebend sind. Ein Grundstück im Sinne des BGB ist jeder Teil der Erdoberfläche, der im Grundbuch eine besondere Stelle hat, d. h., ein eigenes Grundbuchblatt oder auf einem gemeinsamen Grundbuchblatt eine besondere Nummer des Bestandsverzeichnisses. Da die Voraussetzungen des Grundstücksbegriffs im bürgerlich-rechtlichen Sinne oft nicht erfüllt sind, traf der Gesetzgeber abweichende Regelungen im weiteren Wortlaut des § 2 GrEStG. So werden z. B. mehrere Grundstücke, auf die sich ein Rechtsvorgang bezieht, und die eine wirtschaftliche Einheit bilden, als ein Grundstück behandelt. Da es bei der GrESt auf den Erwerb ankommt, gelten als Grundstücke auch die Teilstücke (vermessen oder noch nicht vermessen) eines nicht im ganzen oder an verschiedene Personen verkauften Grundstücks. Nach der Auflassung auf den Erwerber müssen sie jedoch ein eigenes Grundbuchblatt oder eine besondere Nummer des Bestandsverzeichnisses erhalten. In einer

weiteren Bedeutung steht "Eigentum am Grundstück" (= Miteigentum) dem Grundstück gleich.¹⁷⁷

Aus der Natur der GrESt als eine Landessteuer ergibt sich, daß als "inländische Grundstücke" nur die Grundstücke zu verstehen sind, die in dem entsprechenden Bundesland gelegen sind, gleichgültig wo das ein inländisches Grundstück betreffende Erwerbsgeschäft abgeschlossen wurde.¹⁷⁸

4.22 Die Grundstücksbestandteile

a) Allgemeines

Zu den Grundstücken i. S. des BGB gehören ihre Bestandteile gemäß §§ 93 - 96 BGB. Bestandteile sind Teile einer einheitlichen Sache, also körperliche Gegenstände, die von Natur eine Einheit bilden oder durch Verbindung miteinander ihre Selbständigkeit verloren haben, daß sie fortan, solange die Verbindung dauert, als ein einheitliches Ganzes zu werten sind.¹⁷⁹

§ 93 bezeichnet als "wesentliche" Bestandteile nicht voneinander trennbare Bestandteile einer Sache, da sonst der eine oder der andere zerstört oder in seinem Wesen verändert würde. Gemäß § 94 Abs. 1 BGB sind als wesentliche Bestandteile eines Grundstücks alle Sachen zu verstehen, die mit dem Grund und Boden fest verbunden sind und ihrer typischen Zweckbestimmung nach unbeweglich sind. Das bedeutet nach § 94 Abs. 2 BGB bei Gebäuden "die zur Herstellung eingefügten Sachen" und nach § 94 Abs. 1 BGB die Erzeugnisse eines Grundstücks, solange sie mit

177) siehe auch Boruttau/Klein, a.a.O., § 2 GrEStG, Tz 2

178) Boruttau/Klein, a.a.O., § 2 GrEStG, Tz 8, verwiesen auf das RFH-Urteil vom 17.4.1928, RStB1 1928, S. 201

179) RGZ Bd. 63, S. 173, und Bd. 67, S. 33; Demnach ist maßgeblich für die Besteuerung, ob Gegenstände, auf die sich das schuldrechtliche Geschäft oder der Eigentumsübergang bezieht, zu den Grundstücksbestandteilen gehören oder nur Zubehör sind.

dem Boden zusammenhängen. Die wesentlichen Bestandteile nehmen somit am Eigentumsübergang des Grundstücks teil und unterliegen folglich der GrESt.

Bezüglich der Gebäude auf fremdem Grund und Boden (z. B. aufgrund von Pachtverträgen) hat das GrEStR aus der "natürlichen Betrachtungsweise"¹⁸⁰ heraus bestimmt, daß Gebäude auf fremdem Grund und Boden den Grundstücken gleichstehen sollen. Die diese Rechtsgeschäfte betreffenden Erwerbsvorgänge unterliegen unabhängig davon der GrESt, ob das BGB sie als beweglich (§ 95 BGB) oder als unbeweglich (§ 94 BGB) bezeichnet.¹⁸¹ Die GrESt entsteht für Gebäude, die Gegenstand besonderer Rechte sein (§ 95 BGB) und damit übereignet werden können (§§ 929 ff BGB), aus § 1 Abs. 1 GrEStG; für Gebäude, die nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, entsteht die Steuer aus § 1 Abs. 2 GrEStG, aus dem Erwerb der Verwertungsbefugnis.

Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen aller Art sowie Zubehör (dem wirtschaftlichen Zweck der Hauptsache zu dienen bestimmt und zu ihr in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnis stehend - § 97 Abs. 1 Satz 1 BGB) sind nicht den Grundstücken zuzurechnen. Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen werden gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 auch dann von der Steuer befreit, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Daraus folgt, daß der Gegenwert bei der Veräußerung dieser Sachen für die GrESt-Berechnung ausscheidet und der USt unterliegt.

180) Boruttau/Klein, a.a.O., § 2 GrEStG, Tz 55

181) Das GrEStG ist hier nicht dem BGB gefolgt. Das BGB läßt für die Frage, ob ein Gebäude beweglich oder unbeweglich ist (wesentlicher oder unwesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist) maßgebend sein: die Zweckbestimmung des Gebäudes und die rechtliche Beziehung zwischen dem Erbauer des Gebäudes und dem Eigentümer des Bodens.

b) Das Erbbaurecht

Erbbaurechte¹⁸² sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG grundstücksgleiche Rechte. Dieses wird damit begründet, daß diese Rechte dem Berechtigten und seinen Erben derart nahe und zeitlich weitreichende Beziehungen zu dem Grundstück gewähren, daß ihre Gleichstellung mit den Grundstücken gerechtfertigt ist. Das Erbbaurecht wird begründet und übertragen durch Einigung¹⁸³ der Beteiligten und Eintragung im Grundbuch; eine Auflassung¹⁸⁴ ist nicht erforderlich. Das aufgrund des Erbbaurechts vom Berechtigten errichtete Bauwerk ist wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts, ebenso wie das bei der Bestellung des Erbbaurechts bereits vorhandene Gebäude Bestandteil des Erbbaurechts wird.¹⁸⁵ Damit scheidet ein gesonderter Rechtsvorgang über das Gebäude aus.¹⁸⁶

Anders verhält es sich mit dem Anspruch auf den Erbbauzins, der dem jeweiligen Eigentümer des Grundstücks zusteht. Der Anspruch auf laufende Entrichtung des Erbbauzinses kann nicht vom Eigentum am Grundstück getrennt werden.¹⁸⁷ Daraus muß die Konsequenz gezogen werden, daß die Belastung des Erbbaurechts mit dem Erbbauzins eine dauernde Last sein muß¹⁸⁸, weil andernfalls bei Veräußerung einerseits des Erbbaurechts durch den Erbbauberechtigten und andererseits bei Veräußerung des

182) Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche (dingliche) Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben.

183) § 873 Abs. 1 und 2 BGB

184) § 11 Abs. 1 ErbbauVO durch Ausschluß des § 925 BGB

185) § 12 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbbauVO

186) BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223

187) § 9 Abs. 2 Satz 2 ErbbauVO

188) Boruttau/Klein, a.a.O., zu § 2 GrEStG, Tz 20 a, f
BFH-Urteil vom 5.10.1966, BFHE 87, S. 15;
BFH-Urteil vom 19.11.1968, BStBl 1969, II, S. 90;
BFH-Urteil vom 1.6.1960, BStBl 1960, III, S. 294;
BFH-Urteil vom 30.3.1960, BStBl 1960, III, S. 366

mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks durch den Eigentümer eine Doppelbesteuerung einträte.¹⁸⁹

Würde die Erbbauzinsverpflichtung nicht als dauernde Last angesehen, so wäre der Wert der Erbbauzinsverpflichtung einerseits bei Veräußerung des Erbbaurechts gemäß § 11 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Gegenleistung hinzuzurechnen, und andererseits müßte der Anspruch des Eigentümers auf den Erbbauzins, der nicht vom Eigentum am Grundstück getrennt werden kann, bei Erwerb des Grundstücks in dem Kaufpreis vergütet werden. Diese sachliche Doppelbesteuerung führt dann auch zu einer persönlichen Doppelbesteuerung, wenn die gleiche Person das Erbbaurecht vom Berechtigten und das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück vom Eigentümer erwirbt. Besteuerungsgrundlage wäre einmal § 11 Abs. 2 Nr. 2 und zum anderen § 11 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

Aus der Gleichstellung der Erbbaurechte mit den Grundstücken (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG) folgt zwingend, die auf Grundstücke abgestellten Tatbestände des § 1 auf den Verkehr mit Erbbaurechten (und dessen Bestandteile) anzuwenden. Die Übertragung des Erbbaurechts unterliegt somit dem GrEStG, und zwar mit dem Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung des Erbbaurechts begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), mit der der Auflassung (§ 925 BGB) entsprechenden Einigung über die Übertragung des Erbbaurechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG i. V. mit § 873 BGB) oder mit dem Übergang des Erbbaurechts selbst (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG).

Nach der ursprünglichen Auffassung der Finanzverwaltung unterlagen sowohl der Anspruch auf Bestellung eines Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück als auch die

189) BFH-Urteil vom 27.2.1952, BStBl 1952, III, S. 98;
BFH-Urteil vom 19.11.1968, BStBl 1969, II, S. 90

Abtretung dieses Anspruchs nicht der GrESt. Ob die Verpflichtung zur Bestellung eines Erbbaurechts (hilfsweise die Bestellung) der Steuer unterliegt, ist lange Zeit sehr umstritten gewesen. Der BFH hat in seinen Urteilen vom 28.11.1967¹⁹⁰ diese Frage bejaht.

Das GrEStR wäre auch in sich widersprüchlich, wenn zwar der Erwerb jeder anderen nur wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit der GrESt unterläge (§ 1 Abs. 2 GrEStG), nicht aber der Erwerb einer Verwertungsbefugnis in Form der Bestellmöglichkeit eines Erbbaurechts, obwohl das Erbbaurecht ausdrücklich den Grundstücken gleichgestellt wird und der Erwerber rechtlich die Herrschaft erlangt.¹⁹¹ Dieses Ergebnis war jedoch vom Gesetzgeber unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte weder im GrEStG 1919 noch im GrEStG 1940 gewollt. Heute genügen die Gesetze über die Steuerbefreiung für den sozialen Wohnungsbau dem wirtschaftlichen Sinn der beabsichtigten Nichtsteuerbarkeit, die auch bei Bestellung eines Erbbaurechts Anwendung finden sollen.¹⁹²

In Nordrhein-Westfalen ist die Bestellung (wie auch das Erlöschen) eines Erbbaurechts von der Besteuerung ausgenommen (§ 3 Nr. 8 GrEStG), woraus man schließen muß, daß auch die Verpflichtung zur Bestellung eines Erbbaurechts befreit sein soll. Steuerfreiheit besteht auch dann, wenn auf dem Grundstück als dessen wesentlicher Bestandteil bereits ein Gebäude errichtet war, das mit Eintragung des Erbbaurechts dessen wesentlicher Bestandteil wird (§ 12 Abs. 1 Satz 2 ErbbauVO). Das Gebäude ist weder für den Grundstückseigentümer noch für den Erbbauberechtigten ein Gebäude auf fremdem Boden (§ 34 ErbbauVO).

190) BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223;
BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 222

191) hierzu ausführlich Boruttau/Klein, a.a.O., § 2
GrEStG, Tz 47 f

192) BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223

Bei Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf tritt gemäß GrEStG Nordrhein-Westfalen Steuerbefreiung auch dann ein, wenn der Eigentümer dem Berechtigten für das im Erbbau errichtete Gebäude (gemäß § 12 Abs. 3 ErbbauVO wesentlicher Bestandteil des Grundstücks bzw. Erbbaurechts) eine Entschädigung nach § 27 ErbbauVO zu leisten hat.

Die Entstehung der Grunderwerbsteuerpflicht für das Grundstück und das errichtete Gebäude - sei es vom Eigentümer vor Bestellung des Erbbaurechts oder vom Berechtigten nach Bestellung des Erbbaurechts errichtet worden - ist bei Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf zu bejahen.¹⁹³ Da das Gebäude Bestandteil des Erbbaurechts ist, erwirbt der Eigentümer des Grundstücks dieses beim Erlöschen des Erbbaurechts als Bestandteil des "untergehenden" Erbbaurechts (§ 12 Abs. 3 ErbbauVO). Bei Erlöschen des Erbbaurechts bezieht sich der Rechtsvorgang - ebenso wie sich beim Erwerb eines bebauten Grundstücks der Rechtsvorgang allein auf das Grundstück bezieht (§93 BGB) - nur auf das Grundstück, da Erbbaurechtsbestandteile beim Erlöschen zu Bestandteilen des Grundstücks werden (§ 12 Abs. 3 ErbbauVO).

c) Das Wohnungseigentum

Das Wohnungseigentum ist ein grundstücksgleiches Recht. Das Eigentum an Wohnungen wird begründet gemäß WEG vom 15.3.1961¹⁹⁴, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 30.7.1973¹⁹⁵. An nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes wird das Teileigentum begründet (§ 1 Abs. 1 WEG). Wohnungseigentum und Teileigentum sind Sondereigentum, das untrennbar mit den Miteigen-

193) BFH-Urteil vom 31. 3.1976, BStBl 1976, II, S. 470;
BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223

194) BGBI 1961, I, S. 75

195) BGBI 1973, I, S. 910

tumsanteilen am gemeinsamen Grundstück verbunden ist (§ 1 Abs. 1 - 5, § 6 WEG). Sondereigentum und Miteigentum bilden somit eine rechtliche Einheit. Wohnungseigentum und Teileigentum (z. B. Wohnung und Garage) können i. S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG eine wirtschaftliche Einheit bilden.¹⁹⁶

Wohnungseigentum kann bestehen, bevor ein Gebäude errichtet ist, d. h., Wohnungseigentum und anderes Sondereigentum können an einem erst zu errichtenden Gebäude bestellt werden, während sich eine Eigentumswohnung nur in einem errichteten Gebäude befindet.¹⁹⁷ Das Wohnungseigentum besteht gemäß § 1 Abs. 2 WEG aus dem Sondereigentum¹⁹⁸ (Wohnungen und die zu der Wohnung gehörenden in § 5 Abs. 1 WEG näher bezeichneten Bestandteile des Gebäudes) und dem Miteigentum im Sinne des § 1008 BGB (§ 3 Abs. 1 WEG) = gemeinschaftliches Eigentum (gemäß § 1 Abs. 4 WEG das Grundstück und die Teile, Anlagen und Einrichtungen, die nicht im Sondereigentum oder im Eigentum eines Dritten stehen).

Da das Sondereigentum zum Miteigentumsanteil gehört, ist der Wohnungseigentümer auch Miteigentümer am Grundstück im Sinne des BGB und damit auch Miteigentümer an einem Grundstück im Sinne des GrEStG (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG). Danach unterliegen Rechtsvorgänge gemäß § 1 GrEStG der GrESt auch dann, wenn sie sich auf Wohnungseigentum beziehen.¹⁹⁹

196) BFH-Urteil vom 16.9.1959, BStBl 1960, III, S. 5

197) so auch Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 960 c: Der Begriff des Wohnungseigentums entstammt dem BGB, der Begriff der Eigentumswohnung dem Wohnungsbaurecht.

198) Sondereigentum ist geteiltes Eigentum, Alleineigentum an Teilen einer Sache - abweichend von der Vorschrift des § 93 BGB, nach der wesentliche Bestandteile nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können.

199) BFH-Urteil vom 15.12.1954, BStBl 1955, III, S. 53

Die Begründung des Wohnungseigentums durch Teilung (Teilung des Eigentums an einem Grundstück durch den/ die Eigentümer in Miteigentumsanteile, wobei mit jedem Anteil das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung verbunden ist) unterliegt nicht der GrESt, da ein Grundstückswechsel zwischen verschiedenen Rechtsträgern nicht stattfindet. Die Übertragung des Miteigentumsanteils unterliegt der GrESt gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG. Die Veräußerung des Miteigentums ist Veräußerung eines grundstücksgleichen Rechts (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG), nicht Veräußerung eines Grundstücksanteils (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG).²⁰⁰ Besteuert wird das obligatorische Rechtsgeschäft; Auflassung und Eintragung im Grundbuch sind zwingend. Verpflichtet sich der Veräußerer, die noch zu erstellenden Wohnungen zu übertragen, so besteht die Gegenleistung des Erwerbers in dem Entgelt für den Miteigentumsanteil und dem Entgelt für das Sondereigentum (Sondereigentum und Miteigentum sind untrennbar). Der Besteuerung durch die GrESt ist der Rechtsvorgang in dem Zustand zu unterziehen, in dem ihn die Beteiligten zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht haben.

Theoretisch ist es möglich, daß Miteigentümer (sei es, daß sie bereits Sondereigentum an einem noch unbebauten Grundstück erworben haben - es gelten die Vorschriften der §§ 1008 ff, 741 ff BGB und des WEG - oder erst später das Sondereigentum begründen) das Gebäude gemeinsam errichten. Handelt es sich um eine größere Anzahl von Wohnungseigentümern, so ist dies in der Praxis kaum möglich²⁰¹, da es ein gemeinsames Bauen voraussetzt. Aus praktischen Erwägungen erscheint es fraglich, inwieweit bei einer Vielzahl von Eigentümern die Errichtung des Gebäudes diesen zugerechnet werden kann. Es

200) Boruttau/Klein, a.a.O., § 1 GrEStG, Tz 31

201) siehe hierzu die Problematik des Bauherrn-Modells

bietet insgesamt wenig Aussicht, die steuerrechtlichen Konsequenzen durch komplizierte Vertragskonstruktionen zu umgehen.²⁰²

5. Die Durchbrechung des Grundsatzes der Ausnahmslosigkeit

5.1 Allgemeines

Grundsätzlich ist bei Erwerb eines Grundstücks die Steuer zu entrichten. Der Gesetzgeber ging davon aus, daß unerwünschte Folgen umso besser auszuschließen seien, je allgemeiner das Gesetz die Besteuerung auferlege. Die Beteiligten am Rechtsgeschäft müßten wie mit den anderen Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb (Zahlung des Kaufpreises, Gerichts- und Notariatskosten) auch mit der GrEST rechnen. In Verträgen käme dies dadurch zum Ausdruck, daß regelmäßig der Erwerber die GrEST übernimmt, d. h., daß die Steuer bei dem bestehenden Verkäufermarkt auf den Erwerber überwälzt werden kann. Durch die ausnahmslose und unterschiedslose Besteuerung aller Steuerpflichtigen versuchte der Gesetzgeber jedoch stets eine Steuergerechtigkeit zu erreichen. Die Durchbrechung des Grundsatzes durch die immer umfangreicher werdenden Befreiungen begründet der Gesetzgeber mit sozialen und wirtschaftlichen Erfordernissen. Nur diese haben den Gesetzgeber dazu veranlaßt, Ausnahmen von der Besteuerung zu schaffen. Alle Ausnahmen sind Befreiungsvorschriften, die auf sachliche Merkmale der betreffenden Erwerbsvorgänge abgestellt sind. Dies gilt u. a. auch für die Befreiungsvorschriften des § 4 Abs. 1 Nr. 1, 5, 8 und 9 GrESTG (Gemeinnützige Bauträger, Bund etc.). Die Befreiungen werden hier gewährt wegen des sachlichen Tatbestandsmerkmals der Schaffung von Kleinwohnungen etc. Die personenbezogenen sachlichen Befreiungsvorschriften (§ 8 GrESTG) sind dadurch gekennzeichnet, daß die unter-

²⁰²⁾ vergl. BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 89, und BFH-Urteil vom 4.9.1974, BStBl 1975, II, S. 91

schiedlichen sachlichen Befreiungen aus Gründen gewährt werden, die in der Person des Erwerbers liegen oder in dessen Verhältnis zum Veräußerer. Würde es sich nur um persönliche Befreiungen handeln, würde nur die Person von der Steuer befreit sein, der die Befreiung gewährt wird, während die anderen beteiligten Personen nicht von der Steuerpflicht entbunden würden.

Kurzfristige Streichungen von Steuervergünstigungen oder zusätzliche Befreiungsvorschriften im GrEStR und EStR sind zu einem wirtschaftspolitischen Instrument des Staates geworden.²⁰³

5.2 Befreiungsvorschriften

Die Befreiungsvorschriften sind auf alle Tatbestände des § 1 GrEStG anzuwenden, sofern dem nicht der Inhalt der einzelnen Befreiungsvorschriften entgegensteht (z. B. beim Eigenheim das Erfordernis der Eigennutzung). Eine Steuerbefreiung tritt demnach dann ein, wenn für den tatbestandlichen Sachverhalt zu diesem Zeitpunkt der Tatbestand einer Befreiungsvorschrift erfüllt ist.

Für die Tätigkeit des privaten Bauträgers ist wichtig und erforderlich, daß die Befreiungsvorschriften für den sozialen Wohnungsbau, die den Erwerb von Grundstücken für Kleinwohnungen und Eigenheime beinhalten und analog für den steuerbegünstigten Wohnungsbau angewandt werden, eingreifen und in Anspruch genommen werden können. Der Erwerb dieser Grundstücke muß in Nordrhein-Westfalen

203) - Vergünstigungen auch für Erwerber von Altbauten, siehe hierzu S. 35 f
- Nach der 3. Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 4.2.1974 (BStBl 1974, I, S. 86) konnte die Abschreibung nach 7 b EStG nicht für Objekte in Anspruch genommen werden, für die nach dem 8.5.1973 und vor dem 1.1.1974 der Antrag auf Baugenehmigung gestellt und bei Fertighäusern der Kaufvertrag in der Zeit vom 8.5.1973 bis 1.1.1974 abgeschlossen wurde.

den Erfordernissen des § 1 Abs. 1, 4 des Gesetzes über Grunderwerbsteuerbefreiungen für den Wohnungsbau²⁰⁴ entsprechen. Von Bedeutung können u. a. für den privaten Bauträger die Befreiungsvorschriften sein, die die bessere Gestaltung von Grundstücken und den Grundstückserwerb für öffentliche Verkehrsflächen umfassen, sofern er - wie es in der Praxis üblich ist - ein ganzes Baugebiet erschließt und bebaut. Unter die Befreiungsvorschriften in Nordrhein-Westfalen ist auch der § 77 Abs. 1 Nr. 1 des Städtebauförderungsgesetzes²⁰⁵ zu zählen.

Die Geltendmachung einer Steuerbefreiung ist regelmäßig antragsbedingt. Dem zuständigen Finanzamt ist innerhalb der im Gesetz genannten Frist (vom Tage der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung - § 22 GrEStG - an gerechnet) der Nachweis zu erbringen, daß die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt sind.

Ist ein Erwerbsvorgang aufgrund gesetzlicher Vorschriften von der GrESt befreit und entfallen nachträglich die Gründe, die zur Anerkennung der Steuerbefreiung geführt haben, so kann regelmäßig keine Nachversteuerung eintreten, sofern nicht ausdrücklich das Gesetz oder Vorschriften der Länder über Steuerbefreiungen für den sozialen Wohnungsbau die Nachversteuerung fordern. Ist eine Freistellung von der GrESt unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen, z. B. Grundstückserwerb zur Errichtung eines grundsteuerbegünstigten Gebäudes innerhalb einer bestimmten Frist, und sind diese Voraussetzungen erfüllt, entsteht die Steuerschuld zunächst nicht, sondern erst mit Verwirklichung eines Nachversteuerungstatbestandes

204) GrEStWoBauG vom 20.7.1970, GV NW 1970, S. 620 ff

205) § 77 Abs. 5 StBauFG i.d.F. der Bekanntmachung vom 18.8.1976, BGBl 1976, I, S. 2318, geändert durch Art. 46 EGAO vom 14.2.1976, BGBl 1976, I, S. 3341; Tz 40. des Erl. FinMinNW vom 8.5.1972, S 4430 - 7 - VA 2, BStBl 1972, I, S. 681

(Ausnahmen im Saarland). Die Nachversteuerung reicht jedoch nicht weiter als der Nachversteuerungstatbestand.²⁰⁶ Eine Nachversteuerung ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, aufgrund der Rechtslage zur Zeit des Erwerbs nach Maßgabe des zur Zeit des Nachversteuerungsfalles geltenden Nachversteuerungstatbestandes zu beurteilen.²⁰⁷ Grundsätzlich gilt, daß der Anspruch aus der Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 5 StAnpG - § 38 AO 1977).

Befreiungsvorschriften greifen somit nur für Objekte ein, bei denen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Vergünstigung bestehen. Es muß der Tatbestand erfüllt sein (z. B. steuerbegünstigte Bebauung), an den das Gesetz die Befreiung knüpft, d. h., Befreiungen von der GrESt werden mit Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke gewährt. Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Erwerbsvorgang endgültig zustande gekommen ist.²⁰⁸ In den antragsbedingten Befreiungsvorschriften sind formelle Verfahrensvorschriften zu sehen, wobei die grunderwerbsteuervernichtenden Tatsachen dann gelten sollen, wenn sie vom Steuerpflichtigen vorgetragen sind.²⁰⁹ Der Fristbeginn kann jedoch nicht losgelöst von dem begünstigten Erwerb gesehen werden. Die Frist und damit die Steuervergünstigung beginnen erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Erteilung der Genehmigung.²¹⁰

206) siehe auch BFH-Urteil vom 11.2.1976, BStBl 1976, II, S. 302

207) hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 2

208) so auch BFH-Urteil vom 18.5.1966, BStBl 1966, III, S. 390

209) ebenso Boruttau/Klein, a.a.O., zu § 19 GrEStG, Tz 10 d

210) BFH-Urteil vom 20.6.1968, BStBl 1968, II, S. 783;
BFH-Urteil vom 5. 3.1968, BStBl 1968, II, S. 416

5.21 Vermietung einer Eigentumswohnung oder eines Eigenheimes

Durch Erlaß des Finanzministers Nordrhein-Westfalen vom 2.1.1967²¹¹ ist die Fremdnutzung durch Vermietung un-
schädlich, und es kann eine Steuerbefreiung nach § 1 Nr. 5
GrEStWoBauG in Anspruch genommen werden, wenn der Erst-
erwerber das Wohnobjekt innerhalb von höchstens 5 Jahren
vom Tage des Abschlusses des Kaufvertrages (obligatori-
sches Rechtsgeschäft) an gerechnet für eigene und/oder
Wohnzwecke seiner Angehörigen i. S. des § 8 Abs. 2
II. WoBauG verwendet. Der Erwerber muß im Zeitpunkt des
grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgangs (Erwerb) ernst-
lich gewillt sein, das Eigenheim bzw. die Eigentums-
wohnung bestimmungsgemäß zu verwenden und dazu nach den
Umständen und den getroffenen Anstalten aller Voraus-
sicht nach in der Lage sein.²¹² Bei Kaufverträgen über
Wohnobjekte vor Fertigstellung beginnt zur Vermeidung
von Ungleichmäßigkeiten gemäß dem Erlaß vom 7.12.1970²¹³
die Fünfjahresfrist mit dem Zeitpunkt der Bezugsfertig-
keit. Die endgültige Entscheidung über die Steuerbefrei-
ung wird bis zum Nachweis der tatsächlichen Verwendung
zurückgestellt.

5.22 Erwerb des Bodens nach Errichtung des Wohngebäudes
Regelmäßig ist der Erwerb eines Grundstücks, auf dem
ein Erbbauberechtigter oder Pächter ein Wohnobjekt er-
richtet hat, bei nachträglichem Erwerb steuerpflichtig.
Bei sinngemäßer Anwendung des § 1 Abs. 5 GrEStG wäre die
Steuer für den Grundstückserwerb jedoch nur insoweit
zu erheben, als die Gegenleistung die für die Bestellung
seines Erbbaurechts angesetzte Gegenleistung übersteigt.

211) Erl. d. FinMinNW vom 2.1.1967, S 4509 - 2 - V 2

212) so auch BFH-Urteil vom 20.10.1965, BStB1 1966,
III, S. 15

213) Erl. d. FinMinNW vom 7.12.1970, S 4509 - 2 - VC 4

Steuerfreiheit kann jedoch dann in Anspruch genommen werden, wenn von vornherein bei Bestellung des Erbbaurechts oder bei Abschluß des Pachtvertrages das Recht auf Erwerb des Eigentums am Boden ausdrücklich eingeräumt und ein steuerbegünstigtes Wohngebäude errichtet wurde.²¹⁴ Die Befreiung wird jedoch versagt, wenn beim Erwerb des Grundstücks die Nachversteuerungsfrist für den Erwerb des Erbbaurechts bereits abgelaufen ist.²¹⁵

Der Erlaß des Finanzministers Nordrhein-Westfalen vom 7.12.1959²¹⁶ geht beim Erwerb eines Erbbaugrundstücks oder eines gepachteten Grundstücks nach Errichtung eines begünstigten Eigenheims oder einer begünstigten Eigentumswohnung noch einen Schritt weiter. Der Erlaß trifft die Billigkeitsanordnung, daß der Erwerb entsprechend § 1 Nr. 1 des Gesetzes über GrESt-Befreiungen für den Wohnungsbau vom 4.3.1952 freizustellen ist, wenn

- a) das errichtete Gebäude ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung ist und bei einer Veräußerung die Voraussetzungen des § 1 Nr. 5 GrEStG gegeben wären,
- b) die Errichtung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung innerhalb von 5 Jahren nach Abschluß des Erbbaurechts- oder Pachtvertrages erfolgt ist und
- c) der Erwerb des Grundstücks innerhalb von 12 Jahren nach Gebrauchsabnahme des Eigenheims oder der Eigentumswohnung durchgeführt wird.

Auf Einzelheiten in Fallgruppen wird im späteren Verlauf der Arbeit noch einzugehen sein.

214) Erl. d. FinMinNW vom 2.5.1957, S. 4504 - 21
119/VC 3

215) BFH-Urteil vom 30.4.1974, BStBl 1974, II, S. 661;
Erl. d. FinMinNW vom 7.12.1959, S 4504 - 22
229/VC 2

216) DVR 1960, S. 16

5.23 Nachträglicher Erwerb eines Garagengrundstücks und von Hof- und Gartenflächen

Der nachträgliche Erwerb eines Garagengrundstücks nach Fertigstellung des Wohnobjektes kann noch grund-erwerbsteuerfrei nach § 1 Nr. 1 oder 5 GrEStWoBauG sein²¹⁷, wenn ein räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Der räumliche Zusammenhang setzt nicht das Aneinandergrenzen von Wohn- und Garagengrundstück voraus. Der sachliche Zusammenhang liegt dann vor, wenn der Bauherr nach geltendem Bauaufsichtsrecht verpflichtet ist, eine Garage zu errichten. Der zeitliche Zusammenhang bleibt gewahrt, wenn das Garagengrundstück innerhalb von 5 Jahren (in Nordrhein-Westfalen, 6 bzw. 10 Jahren in anderen Bundesländern) gerechnet vom Zeitpunkt des Erwerbs des Wohngrundstückes an erworben wird. Der nachträgliche Erwerb eines Garagengrundstücks mit einer fertigen Garage ist unter diesen Voraussetzungen ebenfalls grunderwerbsteuerfrei.²¹⁸

Der nachträgliche Erwerb von Hof- und Gartenflächen auch nach Fertigstellung des Wohnobjektes soll nur dann steuerfrei bleiben, wenn der Erwerb von vorherein vorgesehen ist, d. h., auch hier ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.²¹⁹ In jedem Falle ist auch hier die Absicht beim Erwerbsvorgang für das "Hauptwohnobjekt" maßgebend.

5.24 Weitere Befreiungstatbestände

Der § 1 Nr. 6 GrEStWoBauG sieht GrESt-Befreiungen für den

217) siehe BFH-Urteil vom 18.10.1972, BStBl 1973, II, S. 191; ebenso der Erl. d. FinMinNW vom 7.5.1973

218) BFH-Urteil vom 15.12.1972, BStBl 1973, II, S. 597

219) Schultze/Förger, Grunderwerbsteuerkommentar, NWB 1975, S. 54 - hier verwiesen auf das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 26.2.1970, EFG 1970, S. 413

Erwerb von Ersatz- oder Austauschland vor, wenn dieses mittelbar (dann unter der Voraussetzung besonderer Bescheinigung der kommunalen Aufsichtsbehörde) oder unmittelbar²²⁰ im Zusammenhang mit dem unter Nr. 1 bis 5 GrEStWoBauG genannten Erwerbsvorgängen verwendet wird. Diese Vorschrift begünstigt auch den Erwerb eines Grundstücks, mit dem der Erwerber an einem Umlegungsverfahren teilnimmt, um das aus der Verteilungsmasse erhaltene Grundstück mit einem Wohngebäude der in § 1 Nr. 1 GrEStWoBauG bezeichneten Art zu bebauen.²²¹

Das Städtebauförderungsgesetz (StBauFG) und das Bundesbaugesetz (BBauG) sehen ebenfalls Befreiungen von der GrESt unter bestimmten Voraussetzungen vor.

Das BBauG²²² soll die bauliche Entwicklung in Stadt und Land ordnen und nach den Grundsätzen eines neuzeitlichen Städtebaus fördern und die Beschaffung von Bauland erleichtern. Die Durchführung des BBauG und die Hauptlast der Aufgaben fällt den Gemeinden zu. Das BBauG sieht die Genehmigungspflicht für den Bodenverkehr (§ 19 ff BBauG) vor und gewährt den Gemeinden gesetzliche Vorkaufsrechte (§ 24 ff BBauG) und Enteignungsmöglichkeiten (§ 85 ff BBauG). Das BBauG enthält Befreiungsvorschriften²²³, um den Gemeinden die Erfüllung ihrer Aufgaben als Zwischenerwerber zu erleichtern und Härten und Unbilligkeiten zu beseitigen, die sich aus Maßnahmen des BBauG ergeben. Ferner sieht das BBauG Steuerbefreiungen vor für die Fälle, in denen ein früherer Eigentümer unter bestimmten Voraussetzungen sein enteignetes Land zurücker-

220) Schultze/Förger, a.a.O., S. 60

221) BFH-Urteil vom 2.8.1972, BStBl 1973, II, S. 30

222) BBauG vom 23.6.1960, BGBl 1960, I, S. 341, und Gesetz zur Änderung des BBauG vom 18.8.1976, BGBl 1976, I, S. 2257

223) Gesetz über die Befreiung von der Grunderwerbsteuer beim Grunderwerb nach dem BBauG vom 25.6.1962, GVBl 1962, S. 347, BStBl 1962, I, S. 140

wirbt oder in Land entschädigt wird.²²⁴

Ergänzt wird das BBauG in einigen Punkten durch das StBauFG. Dieses Gesetz ist durch Gesetz zur Änderung des BBauG vom 18.8.1976 mit Wirkung vom 1.1.1977 geändert worden und hat damit die Fassung der Bekanntmachung vom 18.8.1976 erhalten.

Durch das StBauFG²²⁵ sollen die im öffentlichen Interesse liegenden städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen in den Gemeinden, deren einheitliche Vorbereitung und zügige Durchführung im öffentlichen Interesse liegen, vorbereitet, gefördert und durchgeführt werden. Unter Sanierungsmaßnahmen²²⁶ werden solche Maßnahmen verstanden, durch die ein Gebiet zur Behebung städtebaulicher Mißstände (§ 3 Abs. 2 und 3 StBauFG), insbesondere durch Beseitigung baulicher Maßnahmen und Neubebauung oder durch Modernisierung von Gebäuden, wesentlich verbessert oder umgestaltet wird. Unter Sanierungsmaßnahmen werden auch erforderliche Ersatzbauten und -anlagen verstanden (§ 1 Abs. 2 StBauFG). Entwicklungsmaßnahmen²²⁷ sind solche Maßnahmen, durch die entsprechend den Zielen der Raumordnung²²⁸ und Landesplanung vorhandene Orte zu neuen Siedlungseinheiten oder vorhandene Orte erweitert und neue Orte geschaffen werden sollen. Diese Maßnahmen müssen der Strukturverbesserung dienen. Steuerbefreiung wird den Gemeinden oder einem bestimmten Rechtsträger für den Erwerb eines Grundstücks

224) Erlaß zum Gesetz über die Befreiungen von der GrEST beim Grunderwerb nach dem BBauG, Erl. d. FinMinNW vom 9.7.1962, S. 4504 - 13 - VC 2

225) Gesetz über städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen in den Gemeinden, jetzt i. d. F. vom 18.8.1976, BGBl 1976, I, S. 2319

226) Erl. d. FinMinNW vom 8.5.1973, S. 4430 - 7 - VA 2

227) siehe Fußn. 226

228) vergl. Raumordnungsgesetz vom 8.4.1965, BGBl 1965, I, S. 306

gewährt, wenn er der Zielsetzung des StBauFG als Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahme dient.

Die Entwicklungsmaßnahmen bezwecken, Grundeigentum für weite Kreise der Bevölkerung zu begründen (§ 1 Abs. 6 StBauFG). Es soll - unter Berücksichtigung des Sanierungszwecks (§ 1 Abs. 2 und 4 StBauFG) - das Eigentum des bisherigen Eigentümers jeweils erhalten bleiben oder für ihn Eigentum an anderen Grundstücken im Sanierungsgebiet geschaffen (§ 77 Abs. 1 Nr. 3 StBauFG) oder die Möglichkeit gegeben werden, Grundeigentum oder grundstücksgleiche Rechte außerhalb des Sanierungsgebietes zu erwerben (§ 77 Abs. 1 Nr. 2 StBauFG).²²⁹

Grunderwerbsteuerrechtlich nicht geregelt ist der Fall, daß das eingetauschte Grundstück mehr wert ist als das hingegabene und der Erwerber einen Aufpreis zu zahlen hat. Es dürfte jedoch gemäß dem Urteil vom 24.9.1975 zu bejahen sein, daß die GrEST grundsätzlich aus dem Aufpreis zu erheben ist.²³⁰

Landesrechtliche Vorschriften, die für Sanierungs- und/oder Entwicklungsmaßnahmen weitergehende Vergünstigungen vorsehen, werden nicht angegriffen (z. B. im BBauG oder in den im § 4 GrESTg genannten Befreiungen für Sanierungsmaßnahmen). "Engere Vorschriften", die eine Vergünstigung versagen oder eine weiterreichende Versteuerung vorsehen, kommen nicht zur Anwendung.

6. Die Bedeutung der Landesgesetzgebung im Grunderwerbsteuerrecht

Obwohl seit dem 1. Jan. 1970 das GrESTr der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes unterliegt²³¹, besteht noch

229) Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 345 ff und 369 f

230) BFH-Urteil vom 24.9.1975, BStBl 1976, II, S. 94

231) Durch Art. 1 Nr. 3 Buchst. a des 21. Gesetzes zur Änderung des GG - Finanzreformgesetz - vom 12.5.1969, BGBl 1969, I, S. 359, ist der Art. 105 Abs. 2 GG mit Wirkung vom 1.1.1970 neu gefaßt worden.

immer ein uneinheitliches GrEStR in den einzelnen Bundesländern, das durch Erlasse der Bundesländer nach und nach abgebaut wird. Sämtliche vor dem 1.1.1970 erlassenen grunderwerbsteuerrechtlichen Vorschriften sind weiterhin Landesrecht. Das seit dem 1.1.1970 ergangene Recht ist Bundesrecht. Die Länder sind an einer landesrechtlichen Änderung und Ergänzung des GrEStR nicht gehindert, soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht (Art. 72 Abs. 1 GG).

Die Unterschiedlichkeit der Gesetze in den einzelnen Bundesländern verletzt nicht den Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie auf verschiedener Gesetzgebungshoheit beruhen. Die Bundesgesetzgebung muß den ungeänderten Bestand der Landesgesetze als gegeben hinnehmen. Da die Länder aber um ein Mindestmaß an Übereinstimmung bemüht sind, kommt dies gerichtsverfassungsrechtlich darin zum Ausdruck, daß zunächst sie und hernach der Bund mit § 160 Abs. 2 FGO den BFH zur letztinstanzlichen Entscheidung über dieses Recht für zuständig erklärt haben. Diese "verbindenden Momente" dürften dazu zwingen, bei der Auslegung landesrechtlicher Vorschriften auch die ihr entsprechenden Vorschriften anderer Bundesländer zu berücksichtigen.²³²

Neben die Befreiungen aus § 4 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GrEStG (unter sozialen Aspekten) sind nach dem Zweiten Weltkrieg besondere GrESt-Befreiungsgesetze der Länder getreten, die zunächst koordiniert werden sollten, aber schon von Anfang an in wesentlichen Nuancen voneinander abwichen.²³³ Zum sozialen Wohnungsbau (öffentlich-geförderter Wohnungsbau), der zunächst nur den Wiederaufbau fördern sollte, trat der steuerbegünstigte Wohnungsbau, der unter

232) Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 842

233) ders., Anh. Tz 801

dem Gesichtspunkt der Förderung der Eigentumsbildung große Bedeutung erlangte. Da die Schwerpunkte in den einzelnen Ländern zu unterschiedlichen Zeiten gesetzt wurden, haben die Vorschriften nicht immer die gleiche Tendenz.²³⁴

"Bei Auslegung jeder einzelnen Vorschrift ist daher sowohl auf die Bedeutung zurückzugehen, die ihr im Zeitpunkt ihrer Entstehung beigelegt wurde, als auch der Sinn zu erforschen, den sie unter Berücksichtigung ihrer ursprünglichen Aussage im heutigen Kontext hat."²³⁵

Die heutigen Vorschriften für Grundstückserwerbe, die von der Steuer befreit sind, weichen von Land zu Land ab, wobei es sich teils um Unterschiede von großer Bedeutung, teils nur um das Ausmaß der Befreiung und teils um unterschiedliche Zwecke der gewünschten Befreiung handelt.

Die einzelnen Landesgesetze sehen eine große Anzahl von Ausnahmen von der GrEst-Pflicht vor. Beim Wohnungsbau wird die GrEst-Befreiung für die Errichtung eines öffentlich geförderten oder steuerbegünstigten Gebäudes dem Bauherrn (hier Bauträger) und dem Ersterwerber (hier Kunde des Bauträgerunternehmens) gewährt. Die Steuerbefreiung ist an bestimmte sachliche Tatbestandsmerkmale (Bedingungen) gebunden, die in der Person des Bauherrn und/oder Ersterwerbers liegen. Für den Anspruch der GrEst-Befreiung genügt es zunächst, daß bis spätestens zur Rechtskraft des GrEst-Bescheides ein entsprechender Antrag gestellt wird. Sobald der steuerbegünstigte Zweck erfüllt ist, muß der Steuerpflichtige einen entsprechenden Nachweis vorlegen. Der Bauträger wird sehr wohl

234) BFH-Urteil vom 9.7.1975, BStBl 1975, II, S. 743

235) Boruttau/Klein, a. a. O., Anh. Tz 838

darán interessiert sein, diesen Nachweis zu erbringen.²³⁶ Da die GrEST einen erheblichen Kostenfaktor im Erhebungsfalle darstellt²³⁷, würde sich das Grundstück mit dem schlüsselfertigen Wohnobjekt bei dem i. d. R. bestehenden Verkäufermarkt um diese Kosten verteuern, d. h., die Steuer würde dann regelmäßig überwältzt werden.

In den folgenden Ausführungen sollen die Fragen behandelt werden, die sich bei Grundstücksgeschäften für Wohnobjekte hinsichtlich der GrEST ergeben. Einige der zu erörternden Probleme betreffen nur den Bauträger, der größte Teil jedoch sowohl den Bauträger als auch den Ersterwerber.

236) Durch den Nachweis der steuerbegünstigten Bebauung sind neben den steuerlichen Erleichterungen bei der GrEST und EST Vergünstigungen bei der Grundsteuer (GrSt) die Folge. Für öffentlich geförderte und steuerbegünstigte Wohnungen wird während der Dauer von 10 Jahren keine Grundsteuer erhoben. Gesetzliche Grundlagen sind das Gesetz zur Reform der GrSt vom 7.8.1973 (BGBl 1973, I, S. 965) und das II. WoBauG in seinen §§ 92, 92 a i. d. F. vom 7.8.1973 (BGBl 1973, I, S. 965). Außerdem sind nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes über Gebührenbefreiungen beim Wohnungsbau vom 30.5.1953 (BGBl 1953, I, S. 273) steuerbegünstigte und öffentlich geförderte Wohnungen in den von der Kostenordnung bestimmten Gebühren in Grundbuchsachen mit Ausnahme der Gebühren der Notare und der Auslagen befreit.

237) in Nordrhein-Westfalen nach § 13 Abs. 1 und 3 GrESTG: § 13 Abs. 1 GrESTG für das Land 2,5 v. H. zuzüglich nach § 13 Abs. 3 GrESTG für die Gemeinden 4,5 v. H. = insgesamt 7 v. H.

IV. Die Besteuerung durch das Grunderwerbsteuergesetz und die Befreiung von der Grunderwerbsteuer

=====

1. Klärung allgemeiner Begriffe durch Gesetzgebung und Rechtsprechung

1.1 Die Besteuerungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

1.11 Die Gegenleistung

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG ist die GrESt grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. In den Sonderfällen des § 10 Abs. 2 ist als Wert des Grundstücks der Einheitswert anzusetzen, der nur als letztmögliche Besteuerungsgrundlage in Betracht kommen soll.²³⁸

Das Gesetz geht daher zunächst vom Regelfall, dem Kaufvertrag, als dem wichtigsten der schuldrechtlichen Geschäfte aus. Die übrigen Verpflichtungsgeschäfte treten in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung weit zurück. Für das GrEStR 1919 und 1940 wurde zunächst der für das bürgerliche Recht maßgebliche Begriff der Gegenleistung als Ausgangspunkt gewählt. Gegenleistung i.S. des BGB sind z.B. der Schadenersatz (§§ 276, 286 BGB), die Verzugszinsen (§ 288 BGB) oder die Verpflichtung zur Entrichtung von Vertragsstrafen (§§ 339 ff BGB), die nicht Teile der Gegenleistung nach dem GrEStR sind. Die Gegenleistung i.S. des GrEStR greift durch Einbeziehung der in § 11 Abs. 2 und 3 GrEStG bezeichneten Leistungen teils über den Begriff der Gegenleistung im Sinne des bürgerlichen Rechts hinaus. Die Schenkung unter einer Auflage z.B. eines Nießbrauchsrechts ist ein anschauliches Beispiel. Das GrEStR zählt in bewußter Abweichung vom bürgerlichen Recht gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen zur Gegenleistung.²³⁹ Gegenlei-

238) BFH-Urteil vom 23.11.1972, BStBl 1973, II, S. 368

239) Boruttau/Klein, a.a.O., zu § 11 GrEStG, Tz 3, 7

stung im Sinne des GrEStG ist somit jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, soweit diese Leistungen nicht ihm selbst, sondern dem Veräußerer (oder einem Dritten) zugute kommen²⁴⁰, und die der Veräußerer als Entgelt für den Verkauf des Grundstücks empfängt.²⁴¹ Die Gegenleistung kann nur aus solchen Leistungen bestehen, die dem Veräußerer oder einem von ihm bestimmten Dritten zugute kommen, nicht aber aus solchen, die dem Erwerber selbst nützen. Als zur Gegenleistung gehörend ist u. a. die unentgeltliche Zuwendung eines Grundstücks an den Erwerber zu verstehen, für den ein Wohnrecht bereits bestanden hat.²⁴² Zur Gegenleistung gehört auch die Übernahme von Erschließungskosten, wenn die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bei Abschluß des Kaufvertrages begründet worden ist, d. h., wenn der Veräußerer ohne diese Verpflichtung nicht in eine Veräußerung des Grundstücks eingewilligt hätte. Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff der Gegenleistung umfaßt jede Auflage, die den Erwerber entreichert²⁴³, sofern es sich um eine "geldwerte Verpflichtung", um eine bewertungsfähige Last handelt. Die Gegenleistung umfaßt daher Leistungen jeder Art: Geldleistungen und sonstige Leistungen (wiederkehrende Nutzungen, Dienst- oder Arbeitsleistungen). Nicht als Gegenleistung zu werten sind diejenigen Leistungen, die als Entgelt für andere Leistungen, nicht aber für den Erwerb des Grundstücks gewährt werden.

1.12 Eine Gegenleistung ist nicht vorhanden

§ 10 Abs. 2 Nr. 1 und 2 GrEStG enthält zwei Ausnahmen:

240) BFH-Urteil vom 27.6.1968, BStBl 1968, II, S. 690

241) siehe u. a. BFH-Urteil vom 27.6.1968, wie vor, und BFH-Urteil vom 21.11.1974, BStBl 1975, II, S. 362

242) BFH-Urteil vom 28.4.1976, BStBl 1976, II, S. 577

243) z. B. Schenkung: BFH-Urteil vom 18.12.1972, BFHE 108, S. 393

- die Steuer wird vom Wert des Grundstücks berechnet,
- a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist,
 - b) bei der Vereinigung aller Anteile oder beim Übergang aller Anteile einer Gesellschaft und bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.

Als Wert des Grundstücks ist der Einheitswert anzusetzen (§ 12 Abs. 1 GrEStG). Er kommt als Besteuerungsgrundlage nur dann als letzte Möglichkeit in Betracht, wenn eine geldwerte Gegenleistung überhaupt nicht zu ermitteln ist. Wenn die Gegenleistung auch nur der Art nach zu ermitteln ist und der Wert der dem Grunde nach bekannten Gegenleistung gemäß § 162 AO 1977 zu schätzen ist, kommt der Einheitswert nicht in Betracht.²⁴⁴

Eine Schätzung ist z. B. dann vorzunehmen, wenn die Vereinbarungen der Vertragsparteien derart unbestimmt und unklar sind, daß sie eine Berechnung nicht ermöglichen, oder wenn der Steuerpflichtige weitere Auskünfte verweigert oder seine Angaben nicht ausreichend aufklären kann, wobei die Schätzung sich nur auf die Besteuerungsgrundlage, nicht auf die Steuer selbst beziehen darf.

Für die Übertragung der Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG gilt: Ist eine Gegenleistung für die Übertragung der Verwertungsbefugnis schlechthin nicht zu ermitteln und eine nichterkennbare Gegenleistung nicht zu schätzen gemäß § 162 AO 1977, so ist die GrESt gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG vom Wert des Grundstücks oder von dem ihm entsprechenden Wert i. S. des § 12 GrEStG zu berechnen.²⁴⁵

244) Boruttau/Klein, a.a.O., § 10 GrEStG, Tz 7 a, 21 f

245) BFH-Urteil vom 12.12.1973, BStBl 1974, II, S. 250; BFH-Urteil vom 2.7.1975, BStBl 1975, II, S. 863

Bei der Ermittlung der Gegenleistung für die GrESt ist das Bewertungsrecht nach dem BewG maßgebend. Das BewG 1965²⁴⁶ wurde mit der Folge einer wesentlichen Änderung für die GrESt durch das Vermögenssteuerreformgesetz vom 17.4.1974²⁴⁷ mit Wirkung vom 1.1.1974 geändert und i.d.F. vom 26.9.1974²⁴⁸ neu bekanntgegeben. § 17 Abs. 2 BewG ist durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. a VStRG dahin erweitert worden, daß der erste Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 19 - 109 BewG) nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die GrESt gilt. Diese Ergänzung ergibt sich aus der dem Bund seit dem 1.1.1970 zustehenden Gesetzgebungskompetenz. Gemäß § 17 sind der erste Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 19 - 109 a BewG) und § 122 BewG in seiner jeweilig geltenden Fassung nach der näheren Regelung durch das GrEStG auch auf die GrESt anzuwenden. In § 121 a BewG i.d.F. des Art. 2 Nr. 28 VStRG wird abweichend zu § 12 Abs. 1 GrEStG bestimmt, daß während der Geltungsdauer der auf den Wertverhältnissen am 1.1.1964 beruhenden Einheitswerte des Grundbesitzes Grundstücke ab 1.1.1974 mit einem Zuschlag von 40 v.H. des Einheitswertes anzusetzen sind. Der Art. 6 des VStRG sichert diese Auswirkungen dadurch ab, daß Art. 1 Abs. 2 des Gesetzes zur Änderung bewertungsrechtlicher und anderer steuerlicher Vorschriften²⁴⁹ für die GrESt ausdrücklich ausgeschlossen wird. Das VStRG ist nach Art. 10 Abs. 2 rückwirkend zum 1.1.1974 in Kraft getreten. Die vorgenannten Vorschriften sind daher auf alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Steuerfälle anzuwenden, in denen die Steuerschuld nach dem 31.12.1973 entstanden ist.

246) BStBl 1966, I, S. 2

247) VStRG vom 17.4.1974, BGBl 1974, I, S. 949

248) BGBl 1974, I, S. 2361

249) BewÄndG vom 27.7.1971, BGBl 1971, I, S. 1157

1.13 Berechnung des Kaufpreises bei der Übernahme von sonstigen Leistungen und von Grundpfandrechten
Nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind die übernommenen sonstigen Leistungen Teil des Kaufpreises. Übernommene Leistungen sind solche, die dem Veräußerer obliegen, aber aufgrund der Parteiabrede auf den Erwerber übergehen.²⁵⁰ Bei den sonstigen Leistungen kann es sich um Leistungen jeder Art handeln. Als sonstige Leistung ist nicht nur die Übernahme solcher Leistungen zu verstehen, die in der Person des Verkäufers entstanden sind (im Innenverhältnis zum Käufer oder im Verhältnis zu einem Dritten) und vom Käufer übernommen werden, sondern es genügt, daß die Verbindlichkeit erst in der Person des Käufers entsteht (siehe hierzu insbesondere Übernahme von Vermessungskosten²⁵¹). Insbesondere folgende Leistungen sind demnach als sonstige Leistungen anzusehen:²⁵²

- "1. Die Übernahme der auf dem Grundstück ruhenden Hypotheken, Grund- und Rentenschulden,
2. die Übernahme der auf dem Grundstück ruhenden sonstigen Belastungen oder die Begründung neuer Belastungen zugunsten des Verkäufers,
3. die vom Erwerber übernommenen Kosten der Rechtsänderung,
4. die vom Erwerber übernommenen öffentlichen Abgaben und
5. alle sonstigen Nebenleistungen, so auch die Übernahme des Lastenausgleichs."

Grundsätzlich sind Grundpfandrechte bei der Veräußerung zu beseitigen. In der Praxis werden des öfteren bei Grundstückskaufverträgen diese Grundpfandrechte übernommen. Für die grunderwerbsteuerliche Berechnung stellt sich die Frage, was als Kaufpreis anzusehen ist, d. h., welche Leistung nach dem wirklichen Willen der Vertragsschließenden als Gegenleistung zu erbringen ist.

250) Boruttau/Klein, a.a.O., § 11 GrEStG, Tz 116 ff

251) BFH-Urteil vom 21.11.1974, BStBl 1975, II, S. 362

252) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., § 11 GrEStG, Tz 117

Grundsätzlich ist zu erforschen, was nach dem "objektiven Vertragsinhalt" der Käufer als Kaufpreis zu erbringen hat, der Verkäufer also verlangen kann. Der BFH hat in seinem Urteil vom 1.1.1975²⁵³ hierzu Stellung genommen. Wird der Kaufpreis als echte Geldforderung vereinbart und sodann zugelassen, daß an Erfüllung Statt eine Schuld des Veräußerers (ein bestehendes, auf eine andere Leistung gerichtetes Schuldverhältnis) übernommen wird, so ist der zahlenmäßig bestimmte Kaufpreis auch als Kaufpreis im Sinne des GrEStR anzusehen. Auch hier ist zu erforschen, welche Leistung nach dem objektiven Vertragsinhalt zu erbringen ist.²⁵⁴ Als Regelfall sieht der BFH an, daß einerseits ein Barkaufpreis und andererseits die Übernahme der Grundschuld vereinbart wird, so daß der im Vertrag aufgeführte Gesamtkaufpreis lediglich eine "Rechnungsgröße" darstellt, da ein entsprechender Teil der Leistung durch den Käufer unmittelbar bewirkt wird. Die im Kaufvertrag aufgeführte Rechnungsgröße sei jedoch nicht maßgeblich für die Feststellung der Gegenleistung im GrEStR, vielmehr sei der Wert der übernommenen Verbindlichkeiten nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten festzustellen. So seien die Valutabeträge der übernommenen Grundpfandrechte ggf. abzuzinsen (gemäß § 13 BewG), wodurch sich bei unverzüglich und niedrig verzinslichen Rechten ein gegenüber dem Nominalbetrag oftmals erheblich geringerer Betrag ergeben kann.

Nicht zur Gegenleistung i.S. des § 11 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG gehören die auf dem Grundstück ruhenden dauernden Lasten wie z. B. Grunddienstbarkeiten (§§ 1018 ff BGB).

253) BFH-Urteil vom 1.10.1975, BStBl 1976, II, S. 127

254) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., § 11 GrEStG, Tz 120

1.2 Aufgabe des steuerbegünstigten Zwecks

1.21 Aufgabe der Zweckbestimmung (Bauabsicht)

Das GrEStG gewährt Befreiungen auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Die Befreiung greift schon ein, wenn bei dem Erwerb des Grundstücks die Absicht besteht, das Grundstück einem begünstigten Zweck zuzuführen. Diese Absicht allein reicht jedoch für die endgültige Befreiung von der GrESt nicht aus: das Grundstück muß auch tatsächlich zu dem begünstigten Zweck verwendet werden, und zwar innerhalb der vom Gesetz angegebenen Frist.

Hier sind drei Tatbestände²⁵⁵ zu unterscheiden:

a) Der Erwerber eines Grundstücks gibt seine Bauabsicht endgültig auf: Der Erwerber hat dies unverzüglich dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Es erfolgt die Nachversteuerung.

b) Der Erwerber eines Grundstücks gibt seine Bauabsicht zunächst auf, verwirklicht sie dann aber später doch noch innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist. Der BFH²⁵⁶ hat für diesen Fall so entschieden, daß die Nacherhebung der GrESt rückgängig zu machen ist. Der Grundstückskäufer hatte zunächst die Bauabsicht im Zusammenhang mit einem Weiterverkauf des Grundstücks aufgegeben. Der Weiterverkauf war an den wirtschaftlichen Verhältnissen des Käufers gescheitert, so daß der ursprüngliche Erwerber deshalb bei Rückgängigmachung des Kaufvertrages seine Bauabsicht wieder aufgenommen hat. Der BFH entschied, daß die einmal aufgegebene Absicht zwar nicht in dem Sinne rückwirkend wieder aufgenommen werden kann, daß die ursprüngliche Absicht weiterbesteht. Wohl aber können von Rechts wegen an die Wiederaufnahme der Absicht dieselben Rechtsfolgen angeknüpft werden, wie wenn

255) IstB 1976, S. 109

256) BFH-Urteil vom 24.7.1974, BStBl 1974, II, S. 691

diese nicht aufgegeben worden wäre. Eine andere als diese Entscheidung wäre in diesen Fällen nicht mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes zu vereinbaren. Der Veräußerer solle, ebenso wie bei gescheiterten Verkäufen wegen Nichtigkeit oder Anfechtung des Erwerbsvorgangs oder unter den Voraussetzungen des § 17 GrEStG keine GrESt erhoben werde, bezüglich seines vorangegangenen Erwerbs in die Lage versetzt werden, den ursprünglich verfolgten steuerbegünstigten Zweck wieder aufzunehmen.²⁵⁷

c) Aufgabe der Bauabsicht durch den Erwerber bei Fertigstellung durch dessen Rechtsnachfolger. Hierzu liegt noch keine endgültige Entscheidung des BFH vor. Der Erwerber eines Grundstücks, das er grunderwerbsteuerfrei zum Zwecke der Bebauung mit grundsteuerbegünstigten Wohnungen erworben hatte, hatte noch vor Bezugsfertigkeit des Gebäudes dieses weiterveräußert. Das FG Hamburg hatte in seinem Urteil vom 7.7.1975 entschieden, daß in diesem Falle die GrESt auch dann nachzuerheben sei, wenn der Nacherwerber das Grundstück innerhalb der

257) Auch die Finanzverwaltungen der Länder haben diese Auffassung bestätigt. Im Erlaß des niedersächsischen FinMin vom 6.6.1975, BB 1975, S. 1175, der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes u. der Länder ergangen ist, heißt es: "Durch Urteile vom 24.7.1974 und 14.8.1974 hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß bei Wiederaufnahme der Bauabsicht nach mißglücktem Verkauf das für die Nacherhebung der GrESt maßgebende Merkmal rückwirkend im Sinne des § 4 Abs. 3 Nr. 2 StAnpG wegfallen und eine zwischenzeitlich erfolgte Nachversteuerung zurückzunehmen ist, wenn der begünstigte Zweck zunächst auf andere Weise aufgegeben, später aber wiederaufgenommen und fristgerecht erfüllt wird. Der Erlaß vom 15.10.1971 - S 4509 - 1-32 1 - wird hiermit aufgehoben." In diesem jetzt ungültigen Erlaß war die Auffassung vertreten worden, daß in vorgenannten Fällen die GrESt-Befreiung mit Aufgabe der Bauabsicht endgültig verloren gegangen sei.

für den Ersterwerb laufenden Frist zu dem steuerbegünstigten Zweck verwendet.²⁵⁸ In seiner Urteilsbegründung hat das FG darauf abgestellt, daß es nicht maßgeblich sei, ob der steuerbegünstigte Zweck schlechthin erfüllt sei. Entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des BFH ist mit einer Bestätigung des Urteils, gegen das Revision eingelegt ist, zu rechnen.

Da die Befreiungsvorschriften einen über den Erwerb hinausreichenden Zweck verfolgen, d.h., der Befreiungszweck durch den Erwerb allein noch nicht erfüllt ist, sondern erst durch die steuerbegünstigte Bebauung des Erwerbers, ist der Nachversteuerungsgrund bei Weiterveräußerung gegeben, auch wenn der neue Erwerber den steuerbegünstigten Zweck erfüllt.

Der Befreiungszweck ist dadurch bestimmt, daß er vom Erwerber beim Erwerbsvorgang erstrebt und daher auch vom Erwerber selbst erfüllt werden muß.²⁵⁹ Für die Erfüllung dieses Zwecks wird dem Erwerber vom Gesetz eine objektiv bemessene Frist gesetzt. Bei Nichteinhalten dieser Frist wird daher die Befreiung aufgehoben, der Nacherhebungsstatbestand für die GrEST ist erfüllt.

1.22 Die Bedeutung der Bebauungsfrist

a) Berechnung der Bebauungsfrist

Der Rechtsvorgang, der der Besteuerung unterliegt, ist der Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Liegt kein Rechtsgeschäft zugrunde, das den Anspruch auf Übereignung begründet, ist für den Beginn der Frist der Zeitpunkt der Auflassung maßgebend.

258) FG Hamburg I 39/74 vom 7.7.1975, EFG 1976, S. 102, in IstB 1976, S. 109

259) so auch Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 1028 a mit einer Vielzahl von Urteilen

Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entsteht nach § 38 AO 1977, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Für die GrESt wird als Zeitpunkt, in dem der Steuertatbestand verwirklicht wird, bei Erwerbsvorgängen, die der Genehmigung einer Behörde bedürfen, auf diese Genehmigung, nicht auf den Tag des Vertragsabschlusses abgestellt. Bei genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäften beginnt daher die Frist mit dem Zugang der Genehmigung der Verwaltungsbehörde.²⁶⁰

In der Folge mehrerer Erwerbsvorgänge (Bauträger, Erst-erwerber) ist jeder für sich zu beurteilen.

Unstreitig in der Rechtsprechung ist das Ende der Bebauungsfrist mit der Bezugsfertigkeit des Gebäudes gegeben.²⁶¹

Im GrEStR ist die Frist insbesondere von Bedeutung für den steuerbegünstigten und öffentlich geförderten Wohnungsbau. Die Ländergesetze gewähren Befreiung von der GrESt beim Erwerb eines Grundstücks nur dann, wenn das Grundstück je nach Bundesland innerhalb der bestimmten Ausschlußfrist (innerhalb von 5 Jahren in den meisten Bundesländern) steuerbegünstigt bebaut ist. Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Erwerbsvorgang endgültig zustande gekommen ist, und endet, wenn das steuerbegünstigte Wohnobjekt bezugsfertig erstellt worden ist.

"Ein Gebäude oder eine Wohnung ist ohne Rücksicht auf die baupolizeiliche Gebrauchsübernahme als bezugsfertig anzusehen, wenn der Bau soweit gefördert ist, daß den zukünftigen Bewohnern oder Benutzern nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zugemutet werden kann, das Gebäude oder die Wohnung zu beziehen."²⁶² Diese auf das

260) FG Nürnberg, Urteil vom 19.10.1972, EFG 1973, S. 86

261) vergl. BFH-Urteil vom 14.8.1974, BStBl 1975, II, S. 67

262) § 1 Abs. 3 SGrEWBG

Urteil des RFH vom 9.5.1933²⁶³ zurückgehende saarländische Definition dürfte auch in anderen Bundesländern die zutreffende Auslegung für die objektiven Merkmale der Bezugsfertigkeit sein. Auch beim Ersterwerb dürfte die objektive Ausdeutung des Begriffs der Bezugsfertigkeit maßgebend sein.

b) Überschreitung der Bebauungsfrist

Die Bebauungsfrist wird aus verschiedenen Gründen häufig überschritten, zumal sie in einigen Bundesländern auf 5 Jahre begrenzt ist und das Wohngebäude "bezugsfertig" bzw. "bezogen"²⁶⁴ sein muß. In zahlreichen Urteilen hat der BFH festgestellt, daß Fristüberschreitungen - gleich aus welchen Gründen - zu einer Nachversteuerung führen. Auch Billigkeitsmaßnahmen hat der BFH in diesen Fällen abgelehnt. In seinem Urteil vom 27.6.1973²⁶⁵ hat der BFH entschieden, daß die Einziehung der GrESt nicht unbillig sei, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs voraussehen konnte, daß er infolge Nichterschließung durch die Gemeinde das Grundstück nicht fristgerecht dem begünstigten Zweck zuführen konnte.

Eine Fristverlängerung kann nur durch Maßnahmen herbeigeführt werden, die im Rahmen des BBauG abgewickelt werden. Unterliegen Rechtsvorgänge, die nach § 1 GrEStWoBauG von der Besteuerung ausgenommen sind, der GrESt, wenn das Grundstück nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu dem begünstigten Zweck verwendet worden ist, und fällt in diesen Zeitraum eine Veränderungssperre nach § 14 Abs. 1 BBauG oder eine Verfügungs- und Veränderungssperre gemäß § 51 Abs. 1 BBauG oder wird die Entscheidung über die Zulässigkeit baulicher Anlagen nach § 15 BBauG zurückgestellt, so beginnt die Frist mit dem Wegfall dieser Hinderungsgründe neu zu laufen (§ 2 GrEStBBauG).

263) RStB1 1933, S. 866

264) für Bremen § 1 Nr. 3 Satz 2 GrESWG und für Niedersachsen § 1 Nr. 5 GrESWG beispielsweise

265) BFH-Urteil vom 27.6.1973, BStB1 1973, II, S. 802; insbesondere BFH-Urteil vom 27.6.1973, BStB1 1973, II, S. 862

Nur planerische und baurechtliche Hindernisse können zur Unterbrechung oder Hemmung des Laufs der Versteuerungsfrist führen. Die Anwendung der Vorschriften setzt jedoch voraus, daß ein nach der ursprünglichen Sach- und Rechtslage erreichbarer oder zumindest nicht unmöglich erfüllbarer Zweck infolge nachträglich auftretender rechtlicher Hinderungsgründe gehemmt wird.²⁶⁶

Die beim Erwerb gegebenen Hinderungsgründe, deren Risiko der fristgerechten Aufhebung zu Lasten des Erwerbers geht²⁶⁷, müssen aus der Sicht des Erwerbers (auch aus der Sicht der Planungsbehörden) nicht unmöglich zu beseitigen und voraussehbar zu beheben sein. Das Urteil des BFH vom 14.7.1976²⁶⁸ bestätigt, daß derjenige, der ein unerschlossenes Grundstück im Außenbereich einer Gemeinde erwirbt in der Hoffnung, die Gemeinde werde das Grundstück so rechtzeitig baulich nutzbar machen, daß er innerhalb der Fünfjahresfrist den begünstigten Zweck erfüllen kann, auf eigene Gefahr handelt und nicht vor der Nacherhebung der GrESt geschützt wird, wenn seine Hoffnungen sich nicht erfüllen. Das Unterlassen von Erschließungsmaßnahmen gehört nicht zu den bauplanerischen Maßnahmen.

Billigkeitsmaßnahmen haben die OFD Düsseldorf und Münster²⁶⁹ angeordnet, wenn ein Verschulden an der Nicht-

266) BFH-Urteil vom 23.6.1976, BStBl 1976, II, S. 648

267) BFH-Urteil vom 27.6.1973, BStBl 1973, II, S. 862

268) BFH-Urteil vom 14.7.1976, BStBl 1976, II, S. 652

269) Verf. d. OFD Münster vom 16.12.1959, DVR 1960, S. 45 (S 4545 - 36 - St 22 - 23), hat für die Fälle, in denen die Nichterfüllung oder die nicht rechtzeitige Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks nicht auf ein Verschulden des Grundstückserwerbers, sondern auf behördlichen Maßnahmen beruht, Billigkeitsmaßnahmen angeordnet, die zu einer weiteren angemessenen Verlängerung der Bebauungsfrist führen. "Die Fünfjahresfrist ist in der Regel um die Zeit zu verlängern, die der Grundstückserwerber durch die behördlichen Maßnahmen (z. B. Zeitdauer des Bauverbots usw.) verloren hat. Sie darf jedoch drei Jahre nicht überschreiten."

erfüllung oder nicht rechtzeitigen Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks²⁷⁰ den Grundstückserwerber nicht trifft.

1.23 Weiterveräußerung eines Teilgrundstücks

Die GrEStG-Gesetze der Länder gewähren beim Kauf eines Baugrundstücks die endgültige Steuerbefreiung, wenn nachgewiesen werden kann, daß das Grundstück innerhalb einer bestimmten Frist mit einem Wohngebäude in steuerbegünstigter Weise oder öffentlich gefördert bezugsfertig erbaut worden ist. In der Praxis ergibt sich das öfteren, daß ein Käufer eines größeren Baugrundstücks eine Teilfläche vor der Bebauung weiterveräußert. Bezüglich der Teilfläche ist daher die GrESt nachzuerheben. Strittig war in einem vom BFH entschiedenen Fall, aus welchem Betrag die Steuer bei der Weiterveräußerung eines Teilgrundstücks zu erheben ist. Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 20.3.1974²⁷¹ zu entscheiden. Das Finanzamt hatte den ursprünglichen Gesamtkaufpreis auf die veräußerte Fläche entsprechend deren flächenmäßigen Anteil an der Gesamtgrundfläche aufgeteilt. Der BFH bestätigte das Urteil des Finanzgerichts und stellte jedoch fest, daß die Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach den Größenverhältnissen der Teilflächen nur dann erfolgen kann, wenn diese Aufteilung den tatsächlichen Wertverhältnissen entspricht. Das könne aber nicht gelten, wenn eindeutig unterschiedliche Wertverhältnisse hinsichtlich der verschiedenen Teilflächen vorliegen. Der BFH führte weiter aus, daß die Aufteilung der Gesamtgegenleistung nur nach objektiven Kriterien erfolgen könne, wie sie von der Rechtsprechung für die Aufteilung der Gesamtgegenleistung der der GrESt unterliegenden Grund-

270) vergl. z.B. BFH-Urteil vom 8.12.1970, BStBl 1971, II, S. 255, und BFH-Urteil vom 23.5.1973, BStBl 1973, II, S. 807.

271) BFH-Urteil vom 20.3.1974, BStBl 1974, II, S. 492

stücke und der anderen Wirtschaftsgüter entwickelt worden sind. Die Aufteilung der Gesamtgegenleistung ist bei Weiterveräußerung einer Grundstücksteilfläche nach dem Verhältnis der gemeinen Werte²⁷² der Grundstücksflächen vorzunehmen, d. h., der gemeine Wert (Verkaufswert) des ganzen Grundstücks ist dem Verkaufswert der nichtveräußerten Teilfläche gegenüberzustellen. Für die Nachversteuerung ist somit maßgebend der auf die weiterveräußerte Teilfläche entfallende Teil der vereinbarten Gegenleistung.

1.3 Die Bedeutung der Wohnfläche für die Grunderwerbsteuer

1.31 Öffentlich geförderter und steuerbegünstigter Wohnungsbau

Die Befreiungsvorschriften für den öffentlich geförderten oder steuerbegünstigten Wohnraum befreien von den Rechtsfolgen des Besteuerungstatbestandes. Obwohl der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, entsteht die Steuerschuld nicht, wenn der Tatbestand dieser Befreiungsvorschriften eingreift oder verwirklicht ist.²⁷³

a) Öffentlich geförderte Wohnungen sind neu erstellte Wohnungen, bei denen öffentliche Mittel zur Deckung der für den Bau dieser Wohnungen entstehenden Gesamtkosten oder zur Deckung der laufenden Aufwendungen oder zur Deckung der für Finanzmittel zu entrichtenden Zinsen oder Tilgungen eingesetzt werden (§ 5 Abs. 1 II. WoBauG). Öffentliche Mittel sind Mittel des Bundes oder der Länder, die zur Förderung des Baus von Wohnungen für breite Schichten der Bevölkerung (für wirtschaftlich schlechter gestellte Personen) bestimmt sind, sowie die nach dem

272) § 10 Abs. 2 BewG

273) Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 1003

Lastenausgleichsgesetz für die Wohnraumhilfe bestimmten Mittel des Ausgleichsfonds (§ 6 Abs. 1 Satz 1 II. WoBauG).

Öffentlich geförderte Wohnungen dürfen seit dem 1.9.1965 folgende Wohnflächen nicht überschreiten:

- | | |
|---|--------|
| - Familienheime mit nur einer Wohnung | 130 qm |
| - Familienheime mit zwei Wohnungen | 180 qm |
| - eigengenutzte Eigentumswohnung und Kaufeigentumswohnung | 120 qm |
| - andere Wohnungen regelmäßig | 90 qm |

b) Die Eigenschaft als "steuerbegünstigte Wohnung" wird nach dem II. WoBauG dadurch begründet, daß der neugeschaffene Wohnraum durch Verwaltungsakt als steuerbegünstigt anerkannt wird (Anerkennungsbescheid). Die Anerkennung erfolgt durch die Anerkennungsbehörde. Die Wohnflächengrenzen für den steuerbegünstigten Wohnungsbau betragen:

- | | |
|---|--------|
| - Familienheime mit nur einer Wohnung | 156 qm |
| - Familienheime mit zwei Wohnungen insgesamt | 216 qm |
| davon für die Wohnung des Eigentümers höchstens 156 qm | |
| - eigengenutzte Eigentumswohnungen und Kaufeigentumswohnungen | 144 qm |
| - andere Wohnungen regelmäßig | 108 qm |

Die Wohnflächengrenzen für steuerbegünstigten Wohnraum knüpfen an § 82 Abs. 1 Satz 2 in Verb. mit § 39 Abs. 1 II. WoBauG an. Hiernach ist grundsätzlich eine Überschreitung der für den öffentlich geförderten Wohnungsbau geltenden Wohnflächengrenze bis zu 20 v.H. über die in § 39 II. WoBauG genannten qm-Zahlen zulässig. Eine Anerkennung als steuerbegünstigter Wohnungsbau ist ebenfalls nach § 82 Abs. 2 II. WoBauG möglich. Hier wird an die Zahl der im Haushalt lebenden Personen (mehr als 5) beim erstmaligen Bezug der Wohnung angeknüpft.²⁷⁴

274) für jede weitere Person wird eine Mehrfläche bis zu 20 qm anerkannt (§ 82 Abs. 3 II. WoBauG)

Des weiteren werden auch persönliche und berufliche Bedürfnisse des Wohnungsinhabers berücksichtigt: z. B. chronische Krankheit, Mitbenutzung der Wohnung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken.²⁷⁵ Bei Familienheimen ist auch auf den voraussichtlichen zukünftigen Raumbedarf der Familie Rücksicht zu nehmen.²⁷⁶

1.32 Wohnfläche und Rechtsprechung²⁷⁷

a) Bedeutung der Wohnfläche im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit²⁷⁸

Bei der Anerkennung als steuerbegünstigter Wohnraum kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit an. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck der Steuervergünstigung. Es würde "sich mit dem Subventionscharakter insbesondere unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes" nicht vertragen, wenn maßgeblicher Anknüpfungspunkt die voraussichtliche Zukunftsentwicklung, wie sie sich im Zeitpunkt der Bauplanung darstellt, wäre. So hat auch die Rechtsprechung²⁷⁹ entschieden:

"Maßgebend für die Entscheidung der Frage, ob eine Wohnung die Wohnflächengrenze einhält, die ihre Anerkennung als steuerbegünstigte Wohnung ermöglicht, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit und des sich daran anschließenden ersten Bezugs, nicht die der Antragstellung." Oder: "Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Wohnung als steuerbegünstigt müssen bei ihrer Bezugsfertigkeit oder bei der beabsichtigten Aufnahme einer weiteren

275) § 82 Abs. 5 II. WoBauG

276) § 39 Abs. 3 II. WoBauG

277) siehe hierzu auch IstB 1976, S. 82 ff, und IstB 1975, S. 48 ff

278) Über die Wohnfläche allgemein sagt § 42 II. BVO aus (II. BVO vom 17.10.1957, BGBl 1957, I, S. 1719, in der derzeit geltenden Fassung vom 21.2.1975, BGBl 1975, I, S. 520)

279) BVerwGE vom 14.5.1975, BBauBl 1976, S. 89

Person in den Haushalt alsbald vorliegen."²⁸⁰

Beide Urteile bestätigen, daß die nachträgliche Erfüllung von Anerkennungsvoraussetzungen durch den Erwerber keine Anerkennung mehr begründen. Dieses entspricht auch dem Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen, wie sie nach §§ 82 ff II. WoBauG gewollt sind. Gefördert werden soll die Beschaffung oder der Erwerb von Wohnraum für einen bestimmten Personenkreis zum Zeitpunkt des Bezuges. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt kann daher nicht die voraussichtliche Zukunftsentwicklung, wie sie sich im Zeitpunkt der Bauplanung darstellt, sein.²⁸¹ Dies schließt nicht aus, daß nach § 83 Abs. 2 II. WoBauG die Anerkennung nicht schon vor Baubeginn des Wohnraums beantragt werden kann. Gemäß § 82 II. WoBauG ist der Widerruf zwingend, wenn die Zukunftsentwicklung dazu führt, daß bei Bezug der Wohnung die Voraussetzung des § 82 II. WoBauG nicht mehr vorliegt. Demgegenüber sieht die Rechtsprechung²⁸² ein Wiederaufleben der Steuervergünstigung nicht mehr vor, wenn nach Widerruf der Anerkennung als steuerbegünstigter Wohnraum diese Voraussetzungen wegfallen.

b) Grundlage der Steuerbegünstigung von Wohnungen²⁸³
Steuerbegünstigt sind nur Wohnungen i. S. des II. WoBauG. Wohnungen i. S. des II. WoBauG sind Räumlichkeiten, die auf Dauer der Wohnraumversorgung dienen, d. h., die Summe der Räume, die die Führung eines Haushalts ermöglichen. Auch die Rechtsprechung²⁸⁴ stellt auf die tatsächliche Nutzung ab, gleichgültig ob die Räume baurechtswidrig erstellt wurden. Außer Ansatz bleiben in der Wohnflächen-

280) Urteil d. Hamb. OVG vom 4.10.1973, BBauBl 1975, S. 505

281) IstB 1976, S. 82

282) Urteil d. Bay. VGH vom 12.3.1973, BBauBl 1975, S. 504

283) siehe hierzu ausführlich IstB 1976, S. 82

284) BVerwGE vom 11.6.1975, BBauBl 1975, S. 501

berechnung Zubehörräume wie Keller, Waschküche etc. Werden jedoch z. B. im Kellergeschoß eines Einfamilienhauses liegende, mit der Gesamtwohnung verbundene Räume als Kinderspielflächen ausgestaltet und wohnlich eingerichtet, und sind sie damit weder Keller noch sonstige Zubehörräume, so sind sie bei der Wohnflächenberechnung in vollem Umfang zu berücksichtigen.²⁸⁵

Durch Anrechnung dieser Räume, die vor der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts bei der Wohnflächenberechnung außer Ansatz blieben, wurde oft die für den steuerbegünstigten und öffentlich geförderten Wohnungsbau maßgebliche Grundflächengrenze überschritten, und dieses führte in den vergangenen Jahren zu Unsicherheiten bei der Bestimmung der Wohnflächengrenzen durch die Anerkennungsbehörden. Durch die Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung zum II. WoBauG²⁸⁶ wurde im Abschn. 9 der Verwaltungsvorschrift für die Wohnflächengrenzen ergänzend bestimmt, in welcher Weise diese Räume bei der Wohnflächenberechnung berücksichtigt werden sollen, um eine einheitliche Handhabung in allen Bundesländern zu gewährleisten: Zu den Zubehör- und Wirtschaftsräumen rechnen nicht solche Räume im Keller und Dachgeschoß, die zwar bauaufsichtlich nicht als Aufenthaltsräume genehmigt wurden, aber baulich wie Aufenthaltsräume ausgestattet sind (beheizbar und ausreichend belüftet), so daß deshalb anzunehmen ist, daß sie gelegentlich zum Aufenthalt für bestimmte Zwecke genutzt werden (Hobbykeller, Bügelkeller etc.). Diese sind als "ähnliche Räume" i. S. des § 44 Abs. 1 Nr. 2 II. BVO mit der halben Grundfläche der Wohnfläche

285) BVerwGE vom 11.6.1975, Fußn. 284

286) Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung und Ergänzung der Verwaltungsanordnung über die Anerkennung steuerbegünstigter Wohnungen und über die Grundsteuervergünstigung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, Bundesanzeiger 1977, 5.8.1977, S. 3

zuzurechnen. Sind diese Räume jedoch nach dem Ausmaß ihrer baulichen Ausstattung und der sonstigen Einrichtung mit solchen Räumen zu vergleichen, die in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zum dauernden Aufenthalt geeignet sind, so ist ihre Grundfläche voll anzurechnen.

c) Besonderheiten

Besonderheiten ergeben sich bei Wohnungen, in die ausschließlich gewerblich oder beruflich genutzte Räumlichkeiten integriert sind. Hierzu sei auf die Rechtsprechung verwiesen.²⁸⁷

Besonderheiten bei der Wohnflächenberechnung können ebenso bei zwei Wohnungen bestehen: Einerseits besteht die Möglichkeit, daß auf einer Grundstücksparzelle zwei Gebäude mit je einer Wohnung erstellt werden.²⁸⁸ Andererseits ergeben sich für die Wohnflächenberechnung auch dann Probleme, wenn zwei Eigentumswohnungen einheitlich genutzt werden.²⁸⁹

1.33 Bindung der Grunderwerbsteuer-Befreiung an die Grundsteuervergünstigung

Die Grundsteuervergünstigung nach § 92 II. WoBauG ist zu gewähren, wenn gemäß § 93 Abs. 1 II. WoBauG u. a. vorgelegt wird:

- bei einer öffentlich geförderten Wohnung der Bewilligungsbescheid über die Bewilligung der öffentlichen Mittel und
- bei einer steuerbegünstigten Wohnung der Anerkennungsbescheid.

Mit Wirkung für die Grundsteuer sind gemäß § 93 Abs. 2 II. WoBauG der Bewilligungsbescheid bzw. der Anerkennungsbescheid für die Gewährung der Grundsteuervergünstigung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht verbindlich

287) u. a. Urteile des Hess. VGH vom 7.10.1971, BBauBl 1976, S. 176, und Bay. VGH vom 15.2.1973, BBauBl 1976, S. 178

288) Urteil des OVG Münster vom 3.5.1971, BBauBl 1976, S. 176

289) BVerwGE vom 13.8.1975, BBauBl 1976, S. 144

und unterliegen nicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte.

Die einzelnen Landesgesetze beantworten unterschiedlich die Frage, ob die GrESt-Befreiung nur dann beansprucht werden kann, wenn die Grundsteuervergünstigung tatsächlich gewährt oder in Anspruch genommen worden ist, oder ob es ausreicht, daß Wohnraum die Voraussetzung für die Anerkennung als steuerbegünstigt erfüllt.

Soweit Wohnungen oder Wohnräume nach dem I. WoBauG grundsteuerbegünstigt waren, hat die überwiegende Zahl der Landesgesetze entschieden, daß für die GrESt-Befreiung die jeweilige Regelung der Grundsteuervergünstigung maßgebend ist.²⁹⁰ Das Landesgesetz Nordrhein-Westfalen ging noch weiter und forderte die Inanspruchnahme der Grundsteuervergünstigung für die GrESt-Befreiung für Wohnraum, der gemäß dem I. WoBauG grundsteuerbegünstigt war. In bezug auf das II. WoBauG wird für die GrESt-Befreiung gemäß § 1 Nr. 1 (NW GrEStWoBauG 1958) auf die öffentliche Förderung bzw. die Anerkennung abgestellt, wobei es unerheblich ist, ob eine Grundsteuervergünstigung in Anspruch genommen wird oder nicht.²⁹¹ Wenn es entsprechend den einzelnen Landesgesetzen darauf ankommt, daß die Grundsteuervergünstigung gewährt worden ist oder gewährt wird, so entfällt für die Entscheidung über die GrESt-Befreiung die eigene Prüfung. In Nordrhein-Westfalen wird gemäß § 2 Abs. 2 GrEStWoBauG nicht zwingend der Anerkennungsbescheid gemäß § 93 Abs. 2 II. WoBauG gefordert, wohl eine Bescheinigung, "aus der sich ergibt, daß die Voraussetzungen über die Steuerbefreiung erfüllt worden sind." Dieser Wortlaut spreche in gewissem Umfang für Prüfungsrecht und -pflicht des Finanzamts und damit auch des Finanzgerichts.²⁹² Wird der Anerkennungsbescheid

290) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 76

291) BFH-Urteil vom 22.3.1972, BStBl 1972, II, S. 637

292) siehe hierzu ausführlich Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 990

als steuerbegünstigter Wohnraum für die Grundsteuerbefreiung erteilt, so wirkt sie für die GrEST auf den Zeitpunkt des Erwerbs zurück.

Stellt man jedoch auf die tatsächlich gewährte GrSt-Vergünstigung ab, so ist gemäß dem Urteil des BFH vom 21.1.1976²⁹³ die GrEST-Vergünstigung auch nicht zu versagen, wenn der Veräußerer (hier Bauträger) sie nicht in Anspruch genommen hat, der Ersterwerber sie aber in Anspruch nehmen will und nimmt.

Es ist dem zum niedersächsischen Recht ergangenen Urteil²⁹⁴ zuzustimmen, wonach es der Vergünstigung des Ersterwerbers nicht schadet, wenn der Veräußerer keine Grundsteuervergünstigung in Anspruch genommen hat, obwohl er hierzu in der Lage gewesen wäre. Diese Entscheidung entspricht dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiungsvorschriften im Wohnungsbau. Begünstigt werden soll der Bauherr oder der Erwerber, der den Bau zur ersten und eigenen Nutzung erwirbt. So sind auch die Befreiungsvorschriften des GrESTR und GrStR zu verstehen. Würde man die Möglichkeit der Inanspruchnahme der GrSt-Vergünstigung durch den Ersterwerber davon abhängig machen, daß bereits der Bauherr sie in Anspruch genommen hat, würde letzterer Vorteile erlangen, die dem Ersterwerber für die volle Dauer von 10 Jahren zugeacht sind.

Die Last der GrEST trifft regelmäßig den Käufer, für den vom Zeitpunkt des der GrEST unterliegenden Vorgangs aus die tatsächliche GrSt-Vergünstigung erst später bedeutend ist, auch wenn es für diesen Zeitpunkt darauf ankommt, ob die GrSt-Vergünstigung später gewährt wird.²⁹⁵ Der BFH hat in seinem Urteil vom 8.8.1973²⁹⁶ die Auffassung

293) BFH-Urteil vom 21.1.1976, BStBl 1976, II, S. 348

294) BFH-Urteil vom 21.6.1976, BFHE 118, S. 241

295) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 994

296) BFH-Urteil vom 8.8.1973, BStBl 1974, II, S. 38

vertreten, daß es ausreiche, wenn der Erwerber die GrSt-Vergünstigung alsbald nach dem Erwerb beantragt und erhält.

1.4 Der Begriff der Wohnung - der Begriff der Fertigstellung

1.41 Begriffe Wohnung - Eigenheim

Die Befreiungsvorschriften des GrEStR gewähren bei der Qualifikation eines Objektes als Eigenheim oder Wohnung i. S. des II. WoBauG die Befreiung von der GrESt. Der Befreiungszweck ist nicht ausschließlich durch die Förderung des Wohnungsbaus, sondern hauptsächlich durch den Gedanken der Eigentumsbildung an einem Eigenheim oder einer Wohnung für einen bestimmten Personenkreis bestimmt. Daher ist vor Inanspruchnahme einer grunderwerbsteuerlichen Vergünstigung stets zu prüfen, ob eine Wohnung oder ein Eigenheim i. S. des II. WoBauG erstellt bzw. erworben wird.

Der BFH²⁹⁷ definiert eine Wohnung als die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, daß sie zu allen Jahreszeiten bewohnt werden können und die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen. Die Einheit, zu der die Räume zusammengefaßt seien, müsse sich insbesondere aus der Lage der Räume zueinander und aus ihrer wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit ergeben. Ferner gehöre es zum Begriff der Wohnung, daß sie gegen andere Wohnungen und Wohnräume abgeschlossen sei und einen selbständig abschließbaren Zugang habe. Das II. WoBauG i. d. F. vom 1.9.1965 (BGBl 1965, I, S. 1618) hat diese Auffassung bestätigt.

Das II. WoBauG (§ 9 Abs. 1) definiert ein Eigenheim als "ein im wirtschaftlichen Eigentum einer natürlichen Person stehendes Grundstück mit einem Wohngebäude, das nicht

297) BFH-Urteil vom 16.12.1955, BStBl 1956, III, S. 47; BFH-Urteil vom 26.9.1958, BStBl 1959, III, S. 157; siehe auch Urteil des OVG Münster vom 5.6.1962, II A 866/59

mehr als zwei Wohnungen enthält, von denen eine Wohnung zum Bewohnen durch den Eigentümer oder seine Angehörigen bestimmt ist."²⁹⁸

Gemäß dem Urteil vom 17.10.1962 wird einem Eigenheim seine Qualifikation nicht genommen, wenn es teilweise beruflich oder gewerblich genutzt wird. Der Wohnzweck soll das Gesamtbild des Gebäudes prägen. Es ist daher Voraussetzung, daß dem Gebäude nach der Verkehrsauffassung nicht die Eigenschaft als Eigenheim genommen wird, daß der Wohnzweck eindeutig überwiegt, daß der beruflich oder gewerblich genutzte Raum Nebensache²⁹⁹ bleibt und höchstens ein Drittel des Gesamtraumes einnimmt.³⁰⁰

Wegen der Anknüpfung des GrEStR an das Wohnungsbaurecht des Bundes³⁰¹ reicht es für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung aus, daß das Gebäude zur Eigennutzung bestimmt ist, der Erwerber beim Erwerb die Absicht hat, die Wohnung fristgemäß zu beziehen oder durch einen Angehörigen beziehen zu lassen, und diese Absicht innerhalb der Frist verwirklicht wird.

Ein Einfamilienhaus ist bewertungsrechtlich ein Wohngrundstück mit einem Gebäude, das nur eine Wohnung enthält. Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die einkommensteuerliche Beurteilung eines Einfamilienhauses die bewertungsrechtliche Beurteilung grundsätzlich bindend.

1.42 Begriffe Fertigstellung - Bezugsfertigkeit

Die Fertigstellung eines Wohnobjektes ist im GrEStR von besonderer Bedeutung. Die GrEStG der einzelnen Bundesländer gewähren beim Kauf eines unbebauten Grundstücks oder

298) so auch BFH-Urteil vom 17.10.1962, BStBl 1963, III, S. 19

299) BFH-Urteil vom 17.11.1970, BStBl 1971, II, S. 340

300) Boruttau/Klein, a.a.O., § 4 GrEStG, Tz 15

301) soweit Landesgesetze nichts anderes vorschreiben

eines Grundstücks mit einem noch zu erstellenden schlüsselfertigen Haus nur dann GrEST-Befreiung, wenn auf diesem Grundstück innerhalb einer bestimmten Frist (5 bzw. 10 Jahre) begünstigter Wohnraum geschaffen wird.³⁰² Der BFH³⁰³ hat mit seiner zu § 7 b EStG ergangenen Entscheidung als Zeitpunkt der Fertigstellung eines Wohnobjektes den Zeitpunkt festgestellt, sobald das Wohngebäude bewohnbar ist.

Mit seinem Urteil vom 26.6.1970³⁰⁴ hat der BFH erneut zum Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit Stellung genommen. Demzufolge ist ein Wohnobjekt (Wohnung oder Eigenheim) dann als bezugsfertig anzusehen, wenn das Bauvorhaben so weit erstellt ist, daß den zukünftigen Bewohnern oder Benutzern nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der Bezug zugemutet werden kann.³⁰⁵ Nach Ansicht des BFH kann ein Gebäude oder eine Wohnung dann als bezugsfertig angesehen werden, wenn die Türen und Fenster eingebaut, die Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung sowie die sanitären Einrichtungen vorhanden sind und die Möglichkeit des Wohnens und Heizens besteht. Die wesentlichen Maler- und Tapezierarbeiten sollen ausgeführt sein. Auf die Abnahme der Wohnung durch die Bauaufsichtsbehörde kommt es nicht an. Die Frage der Bezugsfertigkeit einer Wohnung entscheidet sich also danach, wann das Beziehen der Wohnung nach objektiven Merkmalen zumutbar ist. Der tatsächliche Bezug der Wohnung läßt zwar den Schluß zu, daß die

302) Unter Errichtung eines Gebäudes ist dessen bezugsfertige Erstellung in seiner Gesamtheit zu verstehen: siehe hierzu Boruttau/Klein, 9. Aufl., Anh. Tz 92 a und 34, und u.a. BFH-Urteil vom 14.2.1962, II 271/59, StRK zu § 1 GrESTG, S. 163, R. 88

303) BFH-Urteil vom 8.4.1954, BStBl 1954, III, S. 175; Einkommensteuerrechtlich ist der Zeitpunkt der Fertigstellung ebenfalls von Bedeutung, da er über den Abschreibungsbeginn entscheidet.

304) BFH-Urteil vom 26.6.1970, BStBl 1970, II, S. 769

305) so auch Urteil des FG Düsseldorf/Köln vom 28.3.1972, DStZ B 1972, S. 295

Wohnung zu diesem Zeitpunkt bezugsfertig ist. Er ist aber nicht zwingend. Der BFH hat in seinem Urteil vom 14.8.1974³⁰⁶ hierzu entschieden, daß nur maßgeblich sein kann, ob das für die Gewährung der Steuervergünstigung entsprechende Gebäude so weit fertiggestellt ist, daß der Bebauungszustand die bestimmungsgemäße Nutzung zu Wohnzwecken zuläßt. "Fertigstellung im Sinne der Begünstigungsvorschrift des § 1 Abs. 1 des Zweiten Gesetzes über GrEST beim Wohnungsbau (II. GrESTWG) vom 20.7.1962³⁰⁷ bedeutet nicht, daß ein Zustand der Bebauung erreicht sein muß, bei dem an dem Gebäude und den Anlagen, die mit seiner Nutzung zusammenhängenden, entsprechen(d) der Planung keinerlei Arbeiten mehr zu verrichten sind." Im vorgenannten Urteil ging es vor allem um nichtfertiggestellte Außenanlagen, die sicherlich das Wohnen letztlich nicht wesentlich beeinträchtigen. Fraglich scheint jedoch, ob das Fehlen z.B. des Innenanstrichs und des Teppichbodens, Dinge, die heute zum normalen Bestandteil einer Wohnung gehören, eine "bestimmungsgemäße Nutzung zu Wohnzwecken" ermöglichen.

Das Fehlen dieser Dinge beeinträchtigt zwar das Wohnen selbst, verhindert es aber nicht.

Die Entscheidung über die Frage, wann ein Wohnobjekt fertiggestellt ist, stellt sich für Bauträgerunternehmen, die ein unbebautes Grundstück erwerben und die GrEST-Befreiung für diesen Grundstückskauf endgültig nur erreichen, wenn sie innerhalb einer bestimmten Frist (5 bzw. 10 Jahre) ein begünstigtes Wohnobjekt fertigstellen.³⁰⁸ Sind diese Wohnobjekte nicht verkauft, werden regelmäßig die letzten Restarbeiten (u.a. Teppichboden, Anstreicherarbeiten) zurückgestellt, um dem späteren Käufer Gelegenheit zu geben, nach seinem Geschmack diese Dinge auszusuchen. Es stellt

306) BFH-Urteil vom 14.8.1974, BStBl 1975, II, S. 67

307) GVBl Baden-Württemberg 1962, S. 74, BStBl 1963, II, S. 20

308) IstB 1975, S. 46 f

sich die Frage, ob hier schon von Fertigstellung i.S. des Gesetzes gesprochen werden kann.

Unter Berücksichtigung der Auffassung des BFH³⁰⁹ kann in einem solchen Fall eine Fertigstellung nicht angenommen werden. Die Praxis - insbesondere die großen Wohnungsunternehmen - haben dieses Problem bei unverkauften Wohnungen in den vergangenen Jahren so gelöst, daß sie diese als steuerbegünstigte oder öffentlich geförderte Mietwohnungen auf den Markt gebracht haben. Durch die neue Gesetzgebung sollen insbesondere diese Wohnungen nunmehr als Eigentumswohnungen verkäuflich gemacht werden.

Eine GrSt-Vergünstigung (und damit analog die GrEst-Befreiung) für zunächst unverkäufliche Eigentumswohnungen und Kaufeigenheime hat der Senator für Finanzen Berlin mit seinem Erlaß vom 19.1.1976³¹⁰ befürwortet: Für die Anerkennung als steuerbegünstigte Wohnungen gemäß §§ 82, 83 II. WoBauG ist nicht die tatsächliche Nutzung, sondern die Zweckbestimmung entscheidend. Das gilt auch für Neubauwohnungen, insbesondere Kaufeigentumswohnungen und Kaufeigenheime, die nicht alsbald nach Bezugsfertigkeit veräußert bzw. bezogen worden sind. Daraus folgt, daß bei Wohnungen, die die für Mietwohnungen zulässige Wohnfläche (108 qm) nicht überschreiten, die tatsächliche Nutzung und damit auch ein etwaiges Leerstehen aufgrund von Unverkäuflichkeit oder Unvermietbarkeit für die Anerkennung als steuerbegünstigte Wohnungen rechtlich unerheblich ist.

309) vergl. BFH-Urteil vom 26.6.1970, BStBl 1970, II, S. 769

310) Senator für Finanzen, Berlin, Erlaß vom 19.1.1976, im Einvernehmen mit dem BMF und dem BMBau, DB 1976, S. 606

2. Die Besteuerung des Bauträgers durch das Grunderwerbsteuerrecht

2.1 (Teil-)aufhebung eines Grundstückskaufvertrages

Die steuerliche Behandlung der Fälle, in denen der Kaufvertrag aufgehoben wird und der Grundstücksverkäufer unmittelbar mit einem neuen Käufer einen neuen Kaufvertrag abschließt, hängt davon ab, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Eine Steuerumgehung gemäß § 42 AO 1977 liegt dann vor, wenn die Beteiligten aus Steuerersparnisgründen einen der Sachlage nicht entsprechenden Weg wählen. Ob dies der Fall ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab und ist ausschließlich nach den Verhältnissen und Absichten im Zeitpunkt des Abschlusses des zweiten Vertrages zu bestimmen.³¹¹ Für die Beurteilung einer Steuerumgehungsabsicht kommt es demnach nicht darauf an, welche bürgerlich-rechtlichen Auswirkungen eine gewählte Vertragsgestaltung wirklich hat, sondern nur welche Absichten die Beteiligten mit dieser Vertragsgestaltung tatsächlich verbunden haben.³¹² Kauft B von A ein Grundstück, um es in steuerbegünstigter Weise zu bebauen und schlüsselfertig weiterzuverkaufen, so liegt eine Steuerumgehung vor, wenn B den A dazu veranlaßt (sei es durch Zahlung eines zusätzlichen Betrages), die Aufhebung des Kaufvertrages zu bewilligen und einen neuen Vertrag mit einem neuen Käufer C abzuschließen.³¹³ Der Umweg über den Grundstückseigentümer ist in derartig gelagerten Fällen schon ein der Sachlage nicht entsprechender, also ungewöhnlicher, Weg im Sinne des § 42 AO 1977. Der angemessene

311) BFH-Urteil vom 25.9.1963, HFR 64, S. 47

312) BFH-Urteil vom 1.4.1969, BStBl 1969, II, S. 495

313) Eine Rückgängigmachung des Kaufvertrages liegt auch dann im Sinne des § 17 GrEStG NW nicht vor, wenn z.B. beide Ehegatten je zur Hälfte ein Grundstück kaufen und sie ohne sonstige Änderung die Änderung des Kaufvertrages dahingehend erreichen, daß nur ein Ehegatte Käufer sein soll, da nur dieser Ehegatte eine Bescheinigung über die GrESt-Befreiung erlangen kann:
BFH-Urteil vom 6.10.1976, BStBl 1977, II, S. 253

Weg hier wäre gewesen, wenn B den Übereignungsanspruch an C abgetreten hätte. B. hat in diesem Falle nicht die wirtschaftlichen Folgen des von ihm abgeschlossenen Kaufvertrages aufheben wollen, sondern seine Rechtsstellung dazu benutzt (der Veräußerer hat seine ursprüngliche Rechtsstellung nicht wiedererlangt), daß A das Eigentum direkt auf C überträgt, indem er trotz Aufhebung des Kaufvertrages seine Mitwirkung (Vermittlung des neuen Käufers) an dem weiteren Schicksal des Grundstücks nicht aufgibt.³¹⁴

Gleiches gilt, wenn B von vornherein das Ziel verfolgt, daß C das Grundstück erwirbt und er seine wirtschaftliche Stellung aufgrund des Kaufvertrages mit A benutzt, C das Eigentum an dem Grundstück zu verschaffen.³¹⁵ Auch hier handelt es sich um einen ungewöhnlichen Weg i.S. des § 42 AO 1977, wenn B nicht seine Rechte auf Erlangung des Eigentums direkt auf C überträgt, sondern den Umweg über den ursprünglichen Eigentümer wählt.

Als Steuerumgehung ist auch anzusehen, wenn B, der ein ganzes Grundstück kaufen mußte, weil der Verkäufer A es nur im Ganzen verkaufen wollte, später den Erwerbsvorgang für einen nicht gewünschten Teil des Grundstücks im Einvernehmen mit A rückgängig macht und A veranlaßt, das Grundstück an einen von ihm benannten Dritten C zu verkaufen.³¹⁶ Gemäß der Rechtsprechung³¹⁷ wird die Steuerumgehungsabsicht immer dann unterstellt, wenn der bisherige Käufer B "irgendwie am weiteren Schicksal des Grundstücks interessiert" bleibt.

314) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., § 1, Tz 143
(Ausnutzung einer Verwertungsbefugnis gemäß
§ 1 Abs. 2)

315) BFH-Urteil vom 25.11.1953, BStBl 1954, III, S. 21

316) siehe hierzu Boruttau/Klein, a.a.O., § 17 GrEStG,
Tz 86, verwiesen auf das BFH-Urteil vom 10.10.1973,
BStBl 1974, II, S. 362

317) BFH-Urteil vom 25.9.1963, HFR 1964, S. 47;
BFH-Urteil vom 9.10.1963, HFR 1964, S. 456

Eine Steuerumgehung kann nicht angenommen werden, wenn B zwar das Grundstück für sich gekauft hat, er aber nachträglich an dem Kauf nicht mehr interessiert ist - wegen veränderter Umstände (z.B. es handelt sich fast ausschließlich um Straßenland oder er hat nachträglich ein besseres Grundstück gefunden) - und er die Aufhebung des Kaufvertrages erreichen kann. Eine Steuerumgehung liegt auch dann nicht vor, wenn B dem A einen neuen Käufer zuführt. Die dem GrEStR eigene Vergünstigungsvorschrift des § 17 Abs. 1 und 2 GrEStG ist nach ihrem Sinn und Zweck für die Fälle vorgesehen, in denen ein Erwerbsvorgang derartig rückgängig gemacht wird, daß die Beteiligten, auch der Veräußerer, derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen werden, daß der Verkäufer A seine ursprüngliche Rechtstellung wiedererlangt.³¹⁸ Entscheidend ist³¹⁹, daß es dem B nur darauf ankommt, von dem Vertrag freizukommen und ihm das weitere Schicksal des Grundstücks gleichgültig ist. Die Rechtsprechung³²⁰ stellt mehr darauf ab, ob der erste Käufer in Ausübung der ihm belassenen Befugnis über das Grundstück den Abschluß von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäften noch vornehmen kann. In dem Fall, daß jemand "bzw. ein von ihm zu benennender Dritter" das Grundstück kauft, unterliegt der Kaufvertrag mit dem ersten Käufer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 der GrESt, wenn nach Vertragsabschluß ein Dritter benannt und das Grundstück an diesen Dritten unmittelbar aufgelassen wird. Hier wird ausdrücklich das Vorliegen einer Rückgängigmachung des Kaufvertrages gemäß § 17 verneint.

318) BFH-Urteil vom 6.5.1969, BStBl 1969, II, S. 630

319) gemäß Boruttau/Klein, a.a.O., 8. Aufl., § 1 GrEStG, Tz 146

320) BFH-Urteil vom 10.7.1974, BStBl 1974, II, S. 772, und BFH-Urteil vom 25.3.1959, BStBl 1959, III, S. 239

2.2 Die Verwertungsbefugnis

Der GrESt unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG Rechtsvorgänge, die es - ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung - einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Zu der Frage, wann eine Verwertungsbefugnis in diesem Sinne gegeben ist, hat der BFH in seinem Urteil vom 24.10.1956³²¹ u. a. festgehalten: Für die Besteuerung ist es nicht erforderlich, daß derjenige, dem die Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstücks ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung gegeben ist³²², wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen kann.

Es kommt ausschlaggebend auf den wirtschaftlichen Inhalt der Befugnisse an, die dem anderen eingeräumt werden.³²³ Bei den Rechtsvorgängen des § 1 Abs. 2 GrEStG handelt es sich um Ersatztatbestände, die u. a. dazu dienen, Umgehungen der in den Grundtatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG normierten Steuerpflicht zu verhindern.

Der BFH hat festgestellt, daß es sich bei der Verwertungsbefugnis nicht um einen Hilfstatbestand handelt, der speziell darauf abzielt, Steuerumgehungen zu verhindern, sondern um einen selbständigen - wenn auch gegenüber den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG subsidiären - (Ersatz-) Tatbestand, der ohne Rücksicht auf die Beweggründe und die Absicht der Beteiligten erfüllt³²⁴ und seinerseits durch den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG ergänzt wird.

Der Tatbestand der Verwertungsbefugnis stellt darauf ab, ob die maßgebenden Rechtsvorgänge es einem anderen als dem

321) BFH-Urteil vom 24.10.1956, BStBl 1956, III, S. 364

322) siehe auch DB vom 28.11.1975, S. 2254 f

323) BFH-Urteil vom 12.12.1973, BStBl 1974, II, S. 251

324) so auch BFH-Urteil vom 19.6.1975, BStBl 1976, II, S. 28

Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, das "Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten".

§ 1 Abs. 2 GrEStG setzt lediglich eine Verwertungsmacht des Berechtigten voraus, deren rechtlicher Gehalt das Gesetz nicht im einzelnen umschreibt. Der BFH führt aus, daß die Unterscheidung "rechtlich" und "wirtschaftlich" allein die Art und Weise der möglichen Verwertung betreffe. Diese Rechtsmacht begründe keinen bürgerlich-rechtlichen Anspruch auf Obereignung. In diesem Falle wäre § 1 Abs. 1 GrEStG und nicht § 1 Abs. 2 GrEStG anzuwenden. Deshalb reiche es aus, wenn der andere die Verwertungsbefugnis über das Grundstück erlangt habe; es sei daher nicht erforderlich, daß er wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen kann, d.h., das eine oder andere der genannten Verfügungsrechte ihm nicht zustehe. Die Befugnis zur Verwertungsmöglichkeit ist eine Rechtsmacht, die schwächer ist als die des unbeschränkten Eigentümers. Versteuert wird der Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt.³²⁵

325) BFH-Urteil vom 12.12.1973, BStBl 1974, II, S. 251; Bestimmte Treuhandverhältnisse fallen ebenfalls unter die Besteuerung nach § 1 Abs. 2 GrEStG, und zwar dann, wenn der Eigentümer ohne Obereignung des Grundstücks einem anderen die sogenannte wirtschaftliche Verfügungsmacht - Treugeberbefugnisse - einräumt. Wird ein solches Rechtsverhältnis zwischen den Beteiligten begründet, so kann der andere in die Lage versetzt werden, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, aber nicht es auf eigene Rechnung zu veräußern.

Regelmäßig ist das Vorliegen einer Treuhänderschaft jedoch damit verbunden, daß der Treuhänder zwar Eigentum an dem Grundstück, aber nicht an dessen wirtschaftlichem Wert erhält. Der Treuhänder übt die Rechte und Pflichten aus dem Eigentum nicht für eigene Rechnung, sondern nach den Weisungen des Treugebers für dessen Rechnung aus. Im Innenverhältnis zwischen Treugeber und Treuhänder stehen die Rechte des Eigentümers weiterhin dem Treugeber zu. Diese Fälle unterliegen der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 GrEStG.

Gemäß dem BFH-Urteil vom 2.7.1975³²⁶ wird die Möglichkeit der Verwertung eines Grundstücks auf eigene Rechnung i. S. des § 1 Abs. 2 GrEStG auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Erwerber durch Vertrag mit einem Dritten gehalten ist, diesen an der Möglichkeit der Verwertung oder an dem Verwertungserlös teilhaben zu lassen, ohne daß dieser Dritte vom Eigentümer eine Mitwirkungsmöglichkeit auf eigene Rechnung erlangen würde.

Ein Vorkaufsrecht steht nicht der Verwertungsmöglichkeit gleich. Das Vorkaufsrecht ist die Befugnis, die vom Eigentümer an einen Dritten verkaufte Sache unter den Bedingungen des geschlossenen Kaufvertrages zu übernehmen. Mit der Ausübung des Vorkaufsrechts kommt der Kauf zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten zustande (§ 505 Abs. 2 BGB). Der GrESt unterliegen der Kaufvertrag mit dem Dritten und der durch die Ausübung des Vorkaufsrechts zustandegekommene Kaufvertrag zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten. Die Einräumung des Vorkaufsrechts unterliegt nicht der GrESt. Die Ausübung des Vorkaufsrechts führt regelmäßig zur Aufhebung des Kaufvertrages mit dem Dritten.

2.3 Der Austausch von Grundstücken

2.31 Der Austausch von Bauland

Der Begriff "Bauland" ist im GrEStG nicht näher definiert. Gemäß § 69 Abs. 1 BewG ist für die Qualifikation als Bauland erforderlich, daß das Grundstück nach seiner Lage und den sonstigen Verhältnissen nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück gewertet werden kann. Ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück ist als Bauland anzusehen, wenn nach seiner Lage, den im Feststellungszeitpunkt bestehenden Verwertungsmöglichkeiten

326) BFH-Urteil vom 2.7.1975, BStBl 1975, II, S. 863

oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, d. h., die Wahrscheinlichkeit besteht, daß eine Änderung der gegenwärtigen Nutzungsart in absehbarer Zeit zu erwarten ist. Es kommt auf die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers nicht an: es ist für die Bewertung unwesentlich, ob der Eigentümer das Grundstück überhaupt als Bauland nutzen will.³²⁷ Außerdem ist erforderlich, daß die Änderung der gegenwärtigen Nutzungsart in absehbarer Zeit erfolgt. Der Begriff "in absehbarer Zeit" ist im Gesetz nicht bestimmt. Durch die Verwaltung werden bewertungsrechtlich bei der Einheitsbewertung landwirtschaftlich genutzte Grundstücke dann als Bauland angesehen, wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, daß sie spätestens in 6 Jahren bebaut sein werden.

Für die Bestimmung der Frist von 6 Jahren wurden das BewG, die BewDV und die Rechtsprechung zum Bewertungsrecht herangezogen. Die auf die VSt und die GrSt ausgerichtete Begriffsbildung des BewG stimmt jedoch mit der des GrEStG nicht überein. Materiell gelten die Grundsätze des BewG nur sinngemäß: die Bewertung richtet sich bei der VSt und GrSt nach der "Ruhelage", für die GrESt kommt es jedoch nur auf den Erwerbsvorgang an.

Bei der Bestimmung der Wahrscheinlichkeit einer möglichen Bebauung in 6 Jahren kommt es regelmäßig zu sehr auf die subjektive Einschätzung des Bewertenden an. Ein Grundstück dürfte erst in dem Zeitpunkt als Bauland qualifiziert werden, wenn konkrete planerische Maßnahmen der Gemeinden eingesetzt haben.

Der Begriff Bauland setzt nicht voraus, daß auf dem Grundstück ein Wohngebäude errichtet werden muß. Es können auf diesem Bauland z. B. auch industrielle Bauten errichtet

327) im Gegensatz dazu Boruttau/Klein, a.a.O., § 4 GrEStG, Tz 82 b; Zur Einheitsbewertung: Boruttau/Klein, a.a.O., § 2 GrEStG, Tz 85 a

werden.³²⁸

Der Austausch zur besseren Gestaltung von Bauland setzt voraus, daß eine flächenmäßige Änderung (Änderung der Umgrenzung) des der einen Tauschpartei gehörenden Baulands³²⁹ herbeigeführt wird und eine Bebauung grundrißmäßig deshalb besser durchgeführt werden kann. Ein Austausch liegt nicht dann schon vor, wenn der Austausch nach allgemein wirtschaftlichen, sozialen und verkehrsmäßigen Gesichtspunkten erwünscht scheint³³⁰ oder das eingetauschte Grundstück für die subjektiven Bauabsichten des einen oder beider Tauschpartner günstiger ist.

Das Bauland, das durch Austausch besser gestaltet werden soll, muß der erwerbenden Tauschpartei bereits gehören: sie muß bereits Eigentümerin sein.

Die Befreiung von der GrESt ist gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrEStG 1940 immer davon abhängig, daß der Austausch von der zuständigen Behörde (i.d.R. das Katasteramt) als zweckdienlich anerkannt wird. Diese hat jedoch durch ihre Bescheinigung nur zu klären, im Hinblick auf welchen der begünstigten Zwecke die Behörde das Geschäft geprüft und als zweckdienlich befunden hat³³¹, d.h., "ob die Flächenänderung geeignet ist, unter den Gesichtspunkten der Baulandordnung zu einer Verbesserung zu führen." Nur insoweit ist die Zweckdienlichkeitsbescheinigung

328) Boruttau/Klein, a.a.O., § 4 GrEStG, Tz 83, verwiesen auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 13.5.1959, EFG 1959, S. 511

329) Das Bauland, das durch den Grundstücks Austausch besser gestaltet werden soll, muß der erwerbenden Tauschpartei gehören. Ein beabsichtigter Kaufvertrag über das Grundstück genügt nicht; siehe BFH-Urteil vom 17.2.1960, BStBl 1960, III, S. 312

330) FG Düsseldorf vom 16.5.1956, EFG 1956, S. 258

331) BFH-Urteil vom 23.10.1974, BStBl 1975, II, S. 247

für die Finanzämter bindend.³³²

Der BFH hat in seinem Urteil vom 25.3.1969 deutlich zum Ausdruck gebracht, daß der Austausch von Bauland nicht schon dann von der Steuer befreit werden könne, wenn das eingetauschte Grundstück für die subjektiven Bauabsichten des Erwerbers günstiger ist. Vielmehr muß bei einem der Tauschpartner das Bauland selbst objektiv besser gestaltet werden.

2.32 Grunderwerbsteuerfreiheit für den freiwilligen Austausch von Grundstücken

Der freiwillige Austausch von Grundstücken wird unter der Voraussetzung des § 4 Abs. 3 Buchst. b GrEStG von der GrESt befreit. Die Durchführung des Austausches erfordert häufig wegen nicht völliger Gleichwertigkeit der Grundstücke für den einen Tauschpartner neben der Hingabe eines Grundstücks auch einen Wertausgleich in bar. Die bisherige Rechtsprechung stellte für die Frage, ob ein Tausch oder ein Kauf vorliegt, auf die Höhe der Zuzahlung im Verhältnis zum Wert des hingegebenen Grundstücks ab.

Mit seinem Urteil vom 24.9.1975³³⁴ gibt der BFH diese Rechtsprechung auf. Der erkennbare Gesetzeszweck spreche dafür, diese Rechtsgeschäfte in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufzuteilen, um zumindest im Sinne des Gesetzes den Erwerber insoweit zu begünstigen, als ein Austausch vorliege. Der BFH begründet die Änderung der Rechtsprechung mit dem unbefriedigenden Ergebnis der bisherigen Auslegung: Wäre das Rechtsgeschäft wegen der Höhe der Zuzahlung in vollem Umfang steuerpflichtig, so

332) Zur Problematik der Zweckdienlichkeitsbescheinigung ausführlich Boruttau/Klein, a.a.O., § 4 GrEStG, Tz 2 d ff

333) BFH-Urteil vom 15.3.1969, BStBl 1969, II, S. 440; analog für die bessere Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Grundstücke siehe BFH-Urteil vom 9.3.1960, BStBl 1960, III, S. 204

334) BFH-Urteil vom 24.9.1975, BStBl 1976, II, S. 94

wäre auch der Erwerb des minderwertigen Grundstücks steuerpflichtig, obwohl der Erwerber dieses Grundstücks seinerseits ein Grundstück hingegeben habe, das wertvoller als das erhaltene Grundstück war und daneben keine Zuzahlung zu leisten hat. Die Zuzahlung steht aber mit dem wertvolleren, nicht aber mit dem minderwertigen Grundstück in einer wechselseitigen Abhängigkeit, so daß der Erwerber des minderwertigen Grundstücks dieses jedenfalls im Austauschwege erworben hat. Aus der Steuerfreiheit des Erwerbs des minderwertigen Grundstücks folgt zwingend, daß auch der Erwerb des wertvolleren Grundstücks insoweit steuerfrei ist, als diesem Erwerb der Grundstückserwerb des Vertragspartners als Gegenleistung gegenübersteht. Das Urteil des BFH bezieht sich zwar auf landwirtschaftliche Grundstücke. Die gleichen Grundsätze müßten jedoch auch für Bauland gelten, da auch hier oftmals wegen nicht völliger Gleichwertigkeit der Grundstücke eine Zuzahlung des einen Tauschpartners zu erfolgen hat.³³⁵ Der freiwillige Austausch von Grundstücken ist ebenfalls von der GrESt befreit, wenn er zur besseren Gestaltung von Bauland von der zuständigen Behörde als zweckdienlich anerkannt wird.

Der FinMin Niedersachsen hat mit seinem Erlaß vom 7.2.1974³³⁶ die Auffassung vertreten, daß die Steuerbefreiung auch dann in Betracht kommen muß, wenn die eingetauschte Teilfläche zwar nicht unmittelbar räumlich mit dem schon vorhandenen Bauland verbunden ist, auf ihr aber z.B. die Auffahrtsrampe für eine auf dem eigentlichen Baugrundstück zu errichtenden Tiefgarage entstehen soll.

Der steuerbefreite Austausch war gemäß dem BFH-Urteil

335) siehe auch IstB 1976, S. 110

336) FinMin Niedersachsen Erlaß vom 7.2.1974, S 4506 84 - 32 2 im Einvernehmen mit dem BMF und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder, BB 1974, S. 309

vom 1.8.1967³³⁷ für den Zuerwerb zu Tauschzwecken zu verneinen, auch dann, wenn eine steuerbegünstigte Bebauung aufgrund der örtlichen Bauplanung erst durch den Tausch ermöglicht wurde.

Der Erwerb des zu Tauschzwecken gekauften Grundstücks unterlag der GrESt. Auch das Urteil des BFH vom 16.6.1971³³⁸ verneinte noch die Steuerbefreiung für den Erwerb eines Grundstücks, das zu Tauschzwecken erworben wurde.

Inzwischen haben die einzelnen Bundesländer in ihren GrEStWoBauG entsprechende Regelungen getroffen, wie z. B. in Nordrhein-Westfalen, wo der Erwerb eines Grundstücks, das als Ersatz- oder Austauschland mittelbar oder unmittelbar im Zusammenhang mit den in § 1 Nr. 1 - 5 GrEStWoBauG (i. d. F. vom 20.7.1970) genannten Vorschriften verwendet wird, von der Besteuerung nach dem GrEStG ausgenommen ist.

3. Der Konnex zwischen der Besteuerung des Bauträgers und der des Ersterwerbers durch das Grunderwerbsteuerrecht

3.1 Ersterwerb und Eigennutzung im Grunderwerbsteuerrecht

3.1.1 Ersterwerb im Grunderwerbsteuerrecht - wirtschaftliches Eigentum im Einkommensteuerrecht

Die Steuerbefreiungen des GrEStR für den Erwerb eines unbebauten Grundstücks zur Errichtung eines steuerbegünstigten Gebäudes durch den Bauträger werden ergänzt durch Vorschriften über Befreiungen für den ersten Erwerb von Grundstücken mit errichteten oder fertiggestellten steuerbegünstigten Gebäuden - meist Eigenheime, Reihenhäuser oder Gebäude mit bis zu zwei Wohnungen - regelmäßig mit dem Erfordernis der Eigennutzung durch den Erwerber oder einen seiner Angehörigen. Für das GrEStG kommt es maßgeblich darauf an, ob ein steuerbegünstigter Ersterwerb vorliegt.

337) BFH-Urteil vom 1.8.1967, BStBl 1967, II, S. 765, zu niedersächsischen Befreiungsgesetzen

338) BFH-Urteil vom 16.6.1971, BStBl 1972, II, S. 35

Der Begriff des Ersterwerbs wird im GrEStR sowie im EStR unterschiedlich verstanden. Ersterwerb im GrEStR ist der erstmalige Übergang des Eigentums an einem neu geschaffenen Wohnobjekt vom Bauherrn auf den Käufer (Ersterwerber). Die Rechtsprechung des BFH zum GrEStR, auf die später noch eingegangen wird, kennt auch dann noch den Ersterwerb, wenn unter bestimmten Voraussetzungen der erste Erwerb aufgehoben wird und eine nochmalige Veräußerung durch den Bauträger erfolgt.

Das EStR kennt den Begriff des Ersterwerbs als den des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 7 b EStG. Wirtschaftliches Eigentum entsteht im allgemeinen dann, wenn Besitz, Gefahr, Lasten und Nutzungen auf den Käufer übergegangen sind.³³⁹ Daß regelmäßig dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums der bürgerlich-rechtliche Eigentumserwerb folgt, ist kein Begriffsmerkmal, sondern bedeutet lediglich die Bestätigung des wirtschaftlichen Eigentums. Für das Merkmal des wirtschaftlichen Eigentums ist jedoch die Folge des bürgerlich-rechtlichen Eigentums nicht zwingend. Als Ersterwerber im Sinne des GrEStG gilt jedoch nur derjenige, der ein begünstigtes Objekt innerhalb einer bestimmten Frist, die in den einzelnen Bundesländern sehr erheblich abweicht, nach Fertigstellung unmittelbar vom Bauherrn erwirbt (Rechtsnachfolger des Bauherrn wird).

Bei Rückgängigmachung des Kaufvertrages (durch einvernehmliche Vertragsaufhebung oder sei es durch Rücktritt wegen Nichterfüllung der vertraglichen Verpflichtung durch den Vorerwerber) ist grunderwerbsteuerrechtlich ein Ersterwerb noch möglich. Hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 7 b EStG) kann sich jedoch ergeben, daß der neue Käufer als Zweiterwerber

339) BFH-Urteil vom 13.10.1972, BStBl 1974, II, S. 209

gilt.³⁴⁰ Dies tritt insbesondere in den Fällen ein, in denen der Vorerwerber als wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 7 b EStG betrachtet wird. Hatte dieser wirtschaftliche Eigentümer erhöhte Absetzungen vorgenommen, so liegt trotz Aufhebung des Kaufvertrages hinsichtlich der Abschreibung gemäß § 7 b EStG ein Zweiterwerb vor, während der rückgängig gemachte Kaufvertrag hinsichtlich der GrEST u.U. neutral bleibt. Dieses bedeutet, daß die dem Vorerwerber zugestandene 7 b-AfA nicht korrigiert wird und beim Vorerwerber ein "Objektverbrauch" eintritt. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH zur 7 b-AfA, die dem wirtschaftlichen Eigentümer die 7 b-AfA zugesteht und bei Aufhebung des Vertrages beläßt mit den negativen Folgen für den Nacherwerb, ist auch für den Bauträger die Aufhebung eines Kaufvertrages mit wirtschaftlichen Nachteilen verbunden. Das zurückgenommene Objekt ist dann nicht mehr als abschreibungsfähiges Objekt gemäß § 7 b EStG zu veräußern, was eine erhebliche Wertminderung bedeutet, die sich i.d.R. in einem geringeren Verkaufserlös niederschlägt.

In seiner kritischen Auseinandersetzung mit den unterschiedlichen Begriffen des Ersterwerbs im EStR und GrEST hat Brych³⁴¹ Vorschläge zur Vereinheitlichung gemacht: Die Rückgängigmachung des ersten Kaufvertrages solle in allen derartigen Fällen als einkommensteuerrechtlich unbeachtet betrachtet werden, in denen der Vorerwerber auf die Geltendmachung der erhöhten Abschreibung verzichtet

340) BFH-Urteil vom 10.4.1973, BStBl 1973, II, S. 595; BFH-Urteil vom 15.3.1973, BStBl 1973, II, S. 593; siehe auch Brych, F., Aufhebung des Erstvertrages und nochmalige Veräußerung eines Eigenheims/ Eigentumswohnung durch den Bauträger im Grunderwerbsteuer- und Einkommensteuerrecht, DB 1975, S. 1911 mit weiteren Hinweisen; IstB 1975, S. 44, 112, und IstB 1973, S. 197 ff

341) Brych, F., Aufhebung, S. 1914

und sich mit einer Rückgängigmachung bereits gewährter erhöhter Absetzungen im Wege der Berichtigung der betreffenden Veranlagung bereit erklärt. In den Fällen, in denen der Vorerwerber grundbuchrechtlicher Eigentümer des Wohnobjektes gewesen sei, grunderwerbsteuerlich der rückgängig gemachte Ersterwerb (mißglückte Erstveräußerung) bei der nochmaligen Veräußerung jedoch unbeachtet bliebe, sei eine Anlehnung an die grunderwerbsteuerlichen Vorschriften zu empfehlen und damit ein einkommensteuerrechtlicher Ersterwerb möglich.

Die Entscheidung darüber, ob überhaupt und wann ein Kaufvertrag über ein Wohnobjekt steuerunschädlich für einen neuen Erwerber rückgängig gemacht oder aufgehoben werden kann, führt im ESt- und GrEStR zu einer uneinheitlichen Wertung. Dieses folgt daraus, daß der Begriff des Ersterwerbs im GrEStR nicht gleichbedeutend mit dem einkommensteuerrechtlichen Begriff des Eigentums verstanden wird. Die neuere Rechtsprechung des BFH³⁴² distanziert sich ausdrücklich von der bisherigen Meinung³⁴³, wonach beim wirtschaftlichen Eigentümer, der nicht auch grundbuchrechtlicher Eigentümer geworden war, bezüglich der erhaltenen 7 b-AfA eine Nachversteuerung möglich war mit der positiven Folge, daß der Nacherwerber als 7 b-abschreibungsberechtigter Ersterwerber betrachtet wurde. Diese Entscheidung ist umso unverständlicher, da sowohl das EStR als auch das GrEStR auf den "Bezug" abstellen: Die Abschreibungsvergünstigung des EStR kann erst vom Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit an beansprucht werden; für die GrESt-Befreiung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit maßgebend. Damit dürfte eine Annäherung der Behandlung von Rückgängigmachung oder Aufhebung des Erstvertrages im ESt- und GrEStR zunächst erheblich erschwert sein. Wenn eine grunderwerbsteuerlich unschädliche Aufhebung des Erstvertrages erreicht werden kann, so kann dies als Indiz dafür gelten, daß der erste

342) u. a. BFH-Urteil vom 15.3.1973, BStBl 1973, II, S. 593

343) BFH-Urteil vom 15.10.1965, BStBl 1965, III, S. 709

Käufer auch das wirtschaftliche Eigentum aufgeben will. Um für einen neuen Käufer die einkommensteuerrechtliche Behandlung als Ersterwerber zu erreichen, müßte jedoch der erste Erwerber, der bereits die 7 b-AfA in Anspruch genommen hat, nachträglich hierauf verzichten.

Ist jedoch wirtschaftliches und grundbuchrechtliches Eigentum auf den Ersterwerber übergegangen, so kann eine steuerunschädliche Rückgängigmachung des "durchgeführten" Kaufvertrages in der Regel weder im EStR noch im GrEStR gegeben sein.

3.12 Die Bedeutung der Eigennutzung für den grunderwerbsteuerfreien Ersterwerb

In den meisten Bundesländern ist der Erwerb eines begünstigten Wohnobjektes u. a. nur dann grunderwerbsteuerfrei, wenn der Erwerber innerhalb einer bestimmten Frist³⁴⁴ das Haus als Eigenheim oder die Wohnung zur eigenen Nutzung als Eigentumswohnung übernimmt. Dabei steht der Eigennutzung der Bezug der Wohnung durch einen Angehörigen im Sinne des § 8 Abs. 2 II. WoBauG gleich.³⁴⁵

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19.7.1972³⁴⁶ die Auffassung vertreten, daß auch dann eine bestimmungsgemäße Eigen-

344) In der Regel vom Tage des Abschlusses des Kaufvertrages an gerechnet. Gemäß FinMinNW Erlaß vom 7.12.1970, DB 1971, S. 218, endet die Frist (hier 5 Jahre) mit dem Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit (siehe auch FinMinBay Erlaß vom 15.1.1970, DB 1970, S. 1004).

345) Beantragt der Erwerber einer Wohnung Steuerbefreiung nach § 1 Nr. 5 GrEStWoBauG NW 1958 und vermietet er die Wohnung vom Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit an, so ist die Entscheidung über die Gewährung der Steuerbefreiung zunächst zurückzustellen, die Unbedenklichkeitsbescheinigung aber zu erteilen. Er hat dann innerhalb von 5 Jahren nachzuweisen, daß er die Wohnung entsprechend der von ihm gegebenen Versicherung nutzt (FinMinNW Erlaß vom 2.1.1967 - 4509 - 2 - VII).

346) BFH-Urteil vom 19.7.1972, BStBl 1973, II, S. 32

nutzung vorliegt, wenn diese innerhalb der Fünfjahresfrist wieder aufgegeben wird. Maßgebend sei, daß die Wohnung in der Absicht der bestimmungsgemäßen Dauernutzung erworben worden sei. Eine Nutzungsänderung nach einigen Jahren könne folglich keine steuerlichen Nachteile bei einer Vermietung oder Veräußerung nach sich ziehen. In seinem Urteil vom 20.6.1968³⁴⁷ hatte der BFH noch festgestellt, daß die GrESt-Befreiung nicht nur die Absicht voraussetzt, das Grundstück dem begünstigten Zweck zuzuführen, sondern auch die tatsächliche zweckgebundene Verwendung für alle 5 Jahre. Dieses hätte bedeutet, daß ein Steuerpflichtiger, der im 4. Jahr nach Bezugsfertigkeit die Wohnung bezieht, die Wohnung bis zum Ablauf des 9. Jahres selbst nutzen muß, d.h., daß das Finanzamt den Steuerpflichtigen über die Fünfjahresfrist hinaus überwachen müßte.

Auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschied in seinem Urteil vom 10.8.1973³⁴⁸ entsprechend, daß eine steuerbegünstigte Wohnung oder ein steuerbegünstigtes Eigenheim nicht unmittelbar oder zumindest alsbald der Eigennutzung zugeführt wird, sondern es genüge, wenn die Absicht zur Eigennutzung vor Ablauf der Frist seit dem Erwerbsvorgang verwirklicht werde.

Nach der Entscheidung des BFH vom 23.7.1975³⁴⁹ ist es nicht mehr erforderlich, daß der Erwerber oder einer seiner Angehörigen die Wohnung tatsächlich innerhalb der Fünfjahresfrist bezieht. Der Ersterwerb ist bereits dann von der GrESt befreit, wenn der Erwerber beim Erwerb den ernstlichen Willen hatte, die Wohnung sobald als möglich - spätestens innerhalb von 5 Jahren - selbst zu bewohnen

347) BFH-Urteil vom 20.6.1968, BStBl 1968, II, S. 783

348) EFG 1974, 31, in IstB 1974, S. 95

349) BFH-Urteil vom 23.7.1975, BStBl 1975, II, S. 28, zu § 1 Nr. 5 GrESWG NW 1958 (GrEStWoBauG NW vom 20.7.1970) als Abweichung zum BFH-Urteil vom 9.12.1959, BStBl 1960, III, S. 202

oder seinen Angehörigen zum Bewohnen zu überlassen und hierzu nach den Umständen und den getroffenen Anstalten aller Voraussicht nach auch in der Lage ist. Innerhalb dieses Zeitraumes muß der ernsthafte und durchsetzbare Wille vorhanden gewesen sein, die Wohnung bestimmungsgemäß zu beziehen. Die GrESt wird jedoch auch dann nicht erhoben, wenn die Eigennutzung aus zwingenden Gründen entgegen der ursprünglichen Absicht nicht innerhalb von fünf Jahren verwirklicht werden kann.

Der BFH begründet die Änderung seiner Rechtsauffassung damit, daß der Bundesgesetzgeber in § 9 Abs. 1 II. WoBauG und § 12 Abs. 1 Satz 1 II. WoBauG neue Begriffsbestimmungen für "Eigenheim" und "eigengenutzte Eigentumswohnung" geschaffen habe. Ein Haus bzw. eine Eigentumswohnung ist demnach ein "Eigenheim" bzw. eine "eigengenutzte Eigentumswohnung", wenn eine Wohnung des höchstens zwei Wohnungen enthaltenden Hauses bzw. die Eigentumswohnung zum Bewohnen durch den Eigentümer oder seine Angehörigen bestimmt ist. Der BFH hält die "Bestimmung" (zur eigenen Nutzung) für das wesentliche Kriterium, nicht eine vorübergehende bestimmungswidrige "Nutzung". Weiterhin begründet der BFH seine Entscheidung damit, daß das Erreichen oder Nichterreichen des bestimmungsmäßigen Zwecks nur als Indiz dafür angesehen werden kann, daß das Eigenheim oder die Wohnung zum Bewohnen durch den Eigentümer oder seine Angehörigen bestimmt oder nicht bestimmt war. Bereits in seinem Urteil vom 1.8.1967³⁵⁰ hatte der BFH auf den "ernstlichen Willen" bei Abschluß des Kaufvertrages abgestellt. Das II. WoBauG selbst setze keine zeitliche Grenzen. Ob eine Zweckentfremdung auf Dauer vorliege, könne deshalb nur anhand des erklärten Willens des Eigentümers, jedoch in Verbindung mit objektiven Merkmalen nach den gesetzlichen Umständen des Einzelfalles beurteilt werden. Eine Fremdnutzung könne dann als unschädlich gelten,

350) BFH-Urteil vom 1.8.1967, BStBl 1967, III, S. 706

wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit in nicht allzu ferner Zeit mit der Eigennutzung gerechnet werden könne. Eine längere zweckwidrige Nutzung könne durch einen wichtigen Grund wie unerwartete Erkrankung etc. begründet sein, die damit zu einer Unschädlichkeit der Fremdnutzung führe.

Die Urteilsbegründung trägt den Bestimmungen des II. WoBauG voll Rechnung und ist in sich geschlossen. Es wird jedoch regelmäßig für Finanzämter und Tatrichter schwierig sein, den "ernsthaften Willen" des Erwerbers festzustellen.

In der Literatur³⁵¹ wird vorgeschlagen, die Eigennutzung nicht mehr zur Voraussetzung für eine GrESt-Befreiung des Ersterwerbers zu machen. Würde man jedoch dieser Auffassung zustimmen, so würde der Sinn und Zweck der Befreiungsvorschriften in Frage gestellt werden. Bei allen Ausnahmen von der Besteuerung handelt es sich um sachliche Befreiungsvorschriften, die den Sinn und Zweck haben, entweder bestimmten Aufgaben zu dienen oder einen bestimmten Personenkreis zu begünstigen, soweit der Befreiungstatbestand gegeben ist.

Die Eigennutzung einer Eigentumswohnung oder eines Eigenheims ist neben den im II. WoBauG angegebenen Wohnflächen-grenzen das entscheidende Kriterium für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung (zum Bewohnen durch den Eigentümer und/oder seine Angehörigen bestimmt). Dieses erfordert nicht, daß der Eigentümer sein Eigenheim oder seine eigengenutzte Eigentumswohnung stets sofort selbst bewohnt. Er muß im Zeitpunkt des Grunderwerbsteuerbaren Erwerbs ernstlich gewillt sein, das Wohnobjekt betimmungsgemäß zu verwenden. Eine kurzfristige Fremdnutzung -

351) siehe insbesondere IstB 1976, S. 79

insbesondere aus zwingenden Gründen - kann nicht schaden. Das Eigenheim verliert jedoch seine Eigenschaft, wenn es dauernd zweckentfremdet wird. Damit ist der Zweck für die Steuervergünstigung nicht mehr gegeben.

3.2 Aufhebung des Erstvertrages und nochmalige Veräußerung

Die Landesgesetze zur GrEST sehen für den Ersterwerb von steuerbegünstigtem Wohnraum die GrEST-Befreiung vor. Steuerbegünstigte Verträge bezwecken die Besitzübergabe und den Eigentumsübergang zur eigenen Nutzung. Zu prüfen ist, inwieweit eine Steuervergünstigung dem Nacherwerber zusteht, wenn der Bauträger das Wohnobjekt bereits einmal veräußert hatte, aber der Erstvertrag wieder aufgehoben wurde.³⁵² Die Möglichkeit eines erneuten steuerbegünstigten Ersterwerb ist für den Bauträger von entscheidender Bedeutung, da fehlende Steuervergünstigungen (GrEST, Est, GrSt) das Wohnobjekt schwer verkäuflich machen.

3.21 Grundsätzliche Regelungen für die Aufhebung des Erstvertrages

Bei der Rückabwicklung von Kaufverträgen ergeben sich grundlegende grunderwerbsteuerliche Konsequenzen. Es stellt sich die Frage, ob auch der "Nacherwerber" GrEST-Vergünstigungen in Anspruch nehmen kann, wenn der Bauträger die Eigentumswohnung oder das Eigenheim schon einmal veräußert hatte, der Erstvertrag jedoch wieder rückgängig gemacht wird. Für diesen Tatbestand greift § 17 GrESTG ein, der die Fälle des § 17 Abs. 1 (die Rückgängigmachung vor Eigentumserwerb) und des § 17 Abs. 2

352) siehe hierzu Brych, F., Aufhebung, S. 1911

(Rückerwerb nach Eigentumsumschreibung auf den Erwerber) beinhaltet.

§ 17 Abs. 1 kennt die Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 1 und § 17 Abs. 1 Nr. 2: § 17 Abs. 1 Nr. 1 erfaßt die Aufhebung des Erwerbsvorgangs durch Vereinbarung der Beteiligten, d. h., aufgrund freien Entschlusses, ohne daß ein Rechtsanspruch des einen oder anderen Beteiligten auf Aufhebung des Erwerbsvorgangs besteht.

Die Steuervergünstigung des § 17 Abs. 1 Nr. 2 erfordert, daß infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen ein Recht auf Rückgängigmachung des Vertrags besteht und daß dieses Recht als solches ausgeübt wird. Für die Wirksamkeit der Rückgängigmachung kommt es darauf an, ob tatsächlich eine Rückgängigmachung fristgerecht stattfindet. Nach dem Sinn und Zweck des § 17 Abs. 1 und 2 ist eine Erstattung oder Nichterhebung der GrESt nur vorgesehen für die Fälle, in denen ein Erwerbsvorgang derartig rückgängig gemacht wird, daß die Beteiligten (der Erwerber muß sich eindeutig aller Rechte aus dem Vertrag begeben - der Veräußerer muß seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangen) vollständig aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen werden.

In den Fällen des § 17 Abs. 1 Nr. 2 (mit Rechtsanspruch) wird die Vergünstigung ohne Rücksicht darauf gewährt, welche Zeit seit dem Erwerbsvorgang verstrichen ist. In den Fällen des § 17 Abs. 1 Nr. 1 (ohne Rechtsanspruch) wird die GrESt nur dann nicht erhoben bzw. erstattet, wenn zwischen der Entstehung der GrESt-Schuld und der Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs nicht mehr als zwei Jahre liegen.

§ 17 Abs. 2 betrifft die Fälle, in denen das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist. Es sind hier drei Fallgruppen geregelt:³⁵³

353) siehe auch Boruttau/Klein, a.a.O., § 17 GrEStG, Tz 94

- § 17 Abs. 2 Nr. 1: der Rückerwerb des Eigentums im Einvernehmen der Beteiligten,
- § 17 Abs. 2 Nr. 2: der Rückerwerb des Eigentums, wenn das zugrundeliegende Rechtsgeschäft nichtig oder infolge einer Anfechtung als von Anfang an nichtig anzusehen ist,
- § 17 Abs. 2 Nr. 3: der Rückerwerb des Eigentums, wenn die Vertragsbedingungen des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts nicht erfüllt werden und das Rechtsgeschäft deshalb aufgrund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht wird.

Die Zweijahresfrist des § 17 Abs. 2 Nr. 1 entspricht der Zweijahresfrist des § 17 Abs. 1 Nr. 1 sinngemäß. Die Zweijahresfrist beginnt mit der Entstehung der Steuerschuld und endet gemäß älterer Rechtsprechung³⁵⁴ erst dann, wenn die Eintragung des Wiedererwerbs im Grundbuch erfolgt ist. Diese Rechtsprechung hat der BFH mit seinem Urteil vom 9.10.1974³⁵⁵ aufgegeben:

Rückerwerb im Sinne des § 17 Abs. 2 ist regelmäßig die Aufhebung des schuldrechtlichen Vertrages, d.h., der Rechtsvorgang, der den Rückerwerb (Rückauflassungsanspruch) begründet, muß in die Zweijahresfrist fallen, womit die Frist gewahrt ist. Der Anspruch auf Erstattung oder Nichterhebung der GrESt kann allerdings erst im Zeitpunkt der Eigentumsrückübertragung (Eintragung im Grundbuch) geltend gemacht werden.

3.22 Aufhebung des Erstvertrages vor Übergabe und vor Eigentumsübergang

Mit seiner Entscheidung vom 22.5.1974³⁵⁶ ist der BFH

354) BFH-Urteil vom 26.11.1952, BStBl 1953, III, S. 16; BFH-Urteil vom 14.6.1961, BStBl 1961, III, S. 538

355) BFH-Urteil vom 9.10.1974, BStBl 1975, II, S. 245

356) BFH-Urteil vom 24.5.1974, BStBl 1974, II, S. 687; siehe hierzu auch BFH-Urteil vom 14.1.1976, BStBl 1976, II, S. 347

zu dem Ergebnis gelangt, daß die Aufhebung des Erstvertrages und die nochmalige Veräußerung durch den Bauträger grunderwerbsteuerfrei ist, wenn dem ersten Vertrag weder die Grundbucheintragung noch die Übergabe des Objekts gefolgt ist.

Ein Wohnungsunternehmen veräußerte durch Vertrag 1 ein von ihm errichtetes Wohnhaus. Das Wohnungsunternehmen war vor Übergabe der Wohnung und vor Eigentumsübergang wegen Nichterfüllung der Zahlungsverpflichtungen seitens der Käufer vom Kaufvertrag zurückgetreten. Durch Vertrag 2 verkaufte das Wohnungsunternehmen das Wohnhaus an einen neuen Käufer. Der BFH begründete seine Entscheidung damit, daß im zu entscheidenden Falle das mit Vertrag 1 verfolgte Ziel der Übergabe und Übereignung des Wohnhauses in einem so frühen Stadium durch Rücktritt fehlgeschlagen sei, so daß der mit der Befreiungsvorschrift verfolgte Zweck nicht einmal annähernd erreicht und somit ein neuer steuerfreier Ersterwerb ermöglicht wurde.

Dies gelte selbst für den Fall, daß der Rücktritt im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vertrag 2 erklärt worden sein sollte. Selbst eine bereits im Grundbuch eingetragene Auflassungsvormerkung widerspreche nicht dieser Regelung. Gleichgültig für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung sei auch die zivilrechtliche Wertung der Vertragsaufhebung. Ohne Bedeutung sei daher, ob ein rückwirkendes Erlöschen des Vertragsverhältnisses, die Umwandlung des Vertragsverhältnisses in ein Abwicklungsverhältnis oder die einvernehmliche Aufhebung des Kaufvertrages anzunehmen sei.

3.23 Aufhebung des Erstvertrages nach Übergabe und vor Eigentumsübergang

Hierzu hat der BFH in seinem Urteil vom 2.10.1974³⁵⁷ Stellung genommen und hat festgestellt, daß der Erwerb eines

357) BFH-Urteil vom 2.10.1974, BStBl 1975, II, S. 151

Einfamilienhauses auch dann ein steuerfreier Ersterwerb³⁵⁸ sein kann, wenn ihm ein Erwerbsvorgang vorausgegangen ist, der zwar zur Übergabe des Hauses, infolge Aufhebung des Kaufvertrages innerhalb der Zweijahresfrist des § 17 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG 1940 aber nicht zum Eigentumsübergang geführt hat.

Am 19.9.1966 veräußerte ein Bauträger ein Einfamilienhaus an einen Interessenten, der jedoch seine Vertragsverpflichtungen nicht erfüllte, so daß der Vertrag am 30.7.1968 wieder aufgehoben wurde, obwohl die Übergabe des Objektes schon erfolgt war. Im Laufe des Jahres 1968 verkaufte der Bauträger das Objekt an einen anderen Interessenten.

Im vorliegenden Falle war das wirtschaftliche Ziel des vorangegangenen Erwerbsvorgangs insofern erreicht, als der Vertrag 1 zur Übergabe des Einfamilienhauses geführt hatte. Der BFH begründete seine Entscheidung jedoch damit, daß ihm der fehlende Eigentumsübergang für die Vollendung eines Erwerbs (nicht im grunderwerbsteuerlichen Sinne, sondern im Sinne des mit einem Kaufvertrag verfolgten Zieles) so wesentlich erscheine, daß auch in diesem Falle³⁵⁹ von einem mißglückten Erwerb gesprochen werden könne, der einen erneuten steuerbegünstigten Ersterwerb ermögliche. Dies ist nach Ansicht des BFH gemäß der Systematik der §§ 1, 17 Abs. 1 GrEStG 1940 nur folgerichtig, da durch den mißglückten Ersterwerb (Aufhebung des nicht durch Eigentumsübertragung vollzogenen Vertrages innerhalb der Zweijahresfrist des § 17 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG 1940) kein Verbrauch der Steuerfreiheit für den "neuen" Ersterwerber eintritt.

358) unter Bezug auf § 1 Nr. 3 GrESWG Bremen und § 17 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG 1940

359) in Bezug auf das BFH-Urteil vom 22.5.1974, BStBl 1974, II, S. 687

3.24 Aufhebung des Erstvertrages vor Übergabe und nach Eigentumsübergang

Der BFH hat diesen Fall in seinem Urteil vom 12.2.1975³⁶⁰ so entschieden, daß der Erwerb einer Eigentumswohnung (analog andere Wohnobjekte) auch dann ein steuerfreier Ersterwerb³⁶¹ sein kann, wenn ihm ein Erwerbsvorgang vorausgegangen ist, der infolge Aufhebung des Kaufvertrages vor Fertigstellung der Wohnung nicht mehr zur Übergabe der fertiggestellten Wohnung geführt hat, selbst wenn das Eigentum bereits übergegangen war. Verkäufer verkaufte am 9.8.1968 vor Baubeginn eine Eigentumswohnung, und die Käufer wurden als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen. Durch Vertrag vom 10.9.1969, als das Bauvorhaben im Rohbau fertiggestellt war, wurde der Kaufvertrag wieder aufgehoben, bevor die Übergabe erfolgte. Am 12.9.1969 verkaufte der Verkäufer die Eigentumswohnung an die "neuen" Ersterwerber.

In der Begründung zu seinem Urteil bezieht sich der BFH auf seine Urteile vom 22.5.1974 und 2.10.1974 und folgert daraus, daß eine entsprechende Anwendung auch für das GrESWG NW gelten muß. Der § 1 Nr. 5 GrESWG NW regle zwar nicht ausdrücklich die Frage der Rückgängigmachung eines Erwerbs und den darauf anschließenden weiteren Erwerb, woraus jedoch nicht gefolgert werden könne, daß die Steuerfreiheit für den ersten Erwerb auch dann verbraucht sei, wenn dieser aufgehoben wird. Der BFH kommt zu dieser Schlußfolgerung aufgrund der Systematik des GrEStR, das zwar die Verpflichtung besteuert, aber über § 17 GrEStG 1940 bei Fehlschlägen des Geschäfts einen Ausgleich schafft. Außerdem müsse der Zweck der Befreiungsvorschriften Berücksichtigung finden, durch die die Errichtung und

360) BFH-Urteil vom 12.2.1975, BStBl 1975, II, S. 455

361) unter Bezug auf § 1 Nr. 5 GrESWG NW und Art. 3 Nr. 2 Buchst. f, Art. 7 Nr. 1 GrESt-Änderungsgesetz 1970 NW

erste Veräußerung von Wohnraum gefördert werden soll. Obwohl bereits das Eigentum an der Wohnung auf den ursprünglichen Ersterwerber übergegangen war, kann dies nicht von entscheidender Bedeutung sein, weil der wirtschaftliche Zweck des rückgängig gemachten Erwerbsvorgangs - die Übergabe einer zu errichtenden Wohnung - infolge Vertragsaufhebung nicht erreicht wurde. Der Eigentumsübergang vor Fertigstellung und vor Übergabe der Wohnung wird vom BFH nur als Sicherung des Erwerbers gewertet, die umfassender sei als die in anderen Fällen erfolgte Eintragung einer Auflassungsvormerkung. Das wesentliche Kriterium für die Erfüllung des Kaufvertrages ist entsprechend der Entscheidung des BFH aber die Übergabe der fertiggestellten Wohnung und nicht die Frage, warum die Übergabe nicht erfolgt ist³⁶², mangels Fertigstellung oder sei es aufgrund nicht mehr vorhandenen Erfüllungswillens oder -könnens. Wesentlich dürfte im Zeitpunkt der Aufhebung des Kaufvertrages objektiv gesehen die nichterfolgte Übergabe sein. Es ist der Verfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf vom 23.1.1973³⁶³ zuzustimmen, wonach eine für den Nacherwerb unschädliche Rückgängigmachung des ersten Erwerbsvorgangs noch so lange möglich ist, als die Wohnung noch nicht fertiggestellt (bezugsfertig) ist.

3.25 Übergabe und Eigentumsübergang an einen Ersterwerber

Ein Kaufvertrag zwischen einem Bauträger und einem Ersterwerber über ein Wohnobjekt, für das bereits Übergabe und Eigentumsübergang erfolgt sind, soll steuerunschädlich rückgängig gemacht werden. Diese Situation hat der BFH in grunderwerbsteuerlicher Sicht noch nicht entschieden.

362) Brych, F., Aufhebung, S. 1912

363) OFD Düsseldorf, Verfg. vom 23.1.1973 - S 4509 -
St 221

Da die Rechtsprechung des BFH den wirtschaftlichen Gegebenheiten unter Berücksichtigung des § 17 GrEStG Rechnung trägt, läßt dieses den Schluß zu, daß der BFH einen mißglückten Ersterwerb grundsätzlich nur dann unberücksichtigt läßt, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GrEStG nicht vorliegen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein weiterer Ersterwerb selbst nach Übergabe und Eigentumsübergang auf einen neuen Ersterwerber grunderwerbsteuerfrei sein³⁶⁴, sofern die landesrechtlichen Bestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmen.³⁶⁵ Dieses ist jedoch nur ausnahmsweise möglich.

Nach Übergabe und Eigentumsübertragung kann regelmäßig eine Aufhebung des Erstvertrages und steuerunschädlicher weiterer Ersterwerb nicht mehr stattfinden. Denn mit der Vereinigung von Übertragung eines Wohnobjektes an einen wirtschaftlichen Eigentümer und grundbuchrechtlicher Eintragung auf den Ersterwerber sind gem. § 433 Abs. 1 Satz 1 BGB die Verkäuferpflichten erfüllt. Dieses kann als Indiz dafür angesehen werden, daß der Kaufvertrag endgültig und einvernehmlich zwischen den Vertragsparteien durchgeführt wurde. Da der Zweck der Steuerbefreiung darin besteht, den ersten Erwerb eines Wohnobjektes (vom Bauträger) zur eigenen Nutzung (für einen bestimmten Personenkreis) zu begünstigen, kann es nicht gewollt sein, daß dieser Erwerb, der tatsächlich und rechtlich durchgeführt wurde, steuerunschädlich rückgängig gemacht wird, um einen weiteren Käufer zum Ersterwerber zu machen.

3.3 Zuerwerb im Grunderwerbsteuerrecht

3.31 Allgemeines

Nach § 2 Abs. 3 GrEStG werden mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, im GrEStR wie ein Grundstück behandelt. Was als wirtschaftliche Einheit

364) so auch Brych, F., Aufhebung, S. 1912, und
IstB 1975, S. 112

365) z. B. Art. 1 Nr. 4 Satz 4 BayGrESWG sieht für Bayern weitergehende Regelungen vor, so daß diese davon unberührt bleiben.

gilt, richtet sich nach den Anschauungen des Verkehrs (§ 2 Abs. 1 Sätze 2 und 3 BewG). Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG ist vor allem die einheitliche Zweckbestimmung für die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Einzelgrundstücke zu berücksichtigen. Für den Fall des getrennten Erwerbs mehrerer Grundstücke hat die Rechtsprechung zum GrEStG immer wieder drei Kriterien herausgestellt, und zwar:

- den räumlichen und
- den sachlichen Zusammenhang der Grundstücke und
- den zeitlichen Zusammenhang der Erwerbsverträge.

3.32 Der nachträgliche Erwerb eines Garagengrundstücks
Entsprechend dem Bewertungsgesetz wird das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit bei einem Hausgrundstück bzw. einer Eigentumswohnung einerseits und einem Garagengrundstück andererseits als möglich anerkannt.³⁶⁶

Diese Voraussetzung ist auch dann als erfüllt anzusehen, wenn sich Wohnung und Garage zwar auf verschiedenen Grundstücken befinden, aber in einer so engen wirtschaftlichen Verbindung zueinander stehen, daß die Garage der Wohnung als Zuhörraum zugerechnet werden kann. Wohnung und Garage müssen rechtlich und tatsächlich eine (wirtschaftliche) Einheit bilden. Dies ist nur möglich, wenn beide Grundstücke demselben Eigentümer gehören, bei Sammelgaragen, wenn der Eigentümer der begünstigten Wohnung auch Miteigentümer des Garagengrundstücks ist. Die Garagen müssen jedoch dazu bestimmt sein, die Personenkraftfahrzeuge der Wohnungsbenutzer unterzubringen, d.h., zu einer steuerbegünstigten Wohnung können auch mehrere Garagen gehören, wenn nachweislich mehrere Mitglieder der Familie einen Pkw besitzen.

366) IstB 1974, S. 127

Das Grundstück und das Garagengrundstück müssen grundsätzlich durch dasselbe Rechtsgeschäft erworben werden. Sind zum Erwerb dieser Grundstücke zwei rechtlich selbständige Verträge abgeschlossen worden, so ist dies als unerheblich anzusehen, wenn die verschiedenen Verträge unter einer einheitlichen Zweckbestimmung stehen und zwischen ihnen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.³⁶⁷ Der BFH erkennt in seiner Entscheidung vom 15.2.1972³⁶⁸ einen grunderwerbsteuerbegünstigten Erwerb eines Garagengrundstücks mit einer fertigen Garage selbst dann an, wenn der Erwerber zuvor ein noch unbebautes Grundstück erworben hat, auf dem er das begünstigte Hauptgebäude erst zu errichten hat.³⁶⁹ Die Rechtsprechung des Finanzgerichts Schleswig-Holstein ist in einem Urteil vom 28.5.1974³⁷⁰ noch einen Schritt weitergegangen und bejaht die GrESt-Befreiung für den Erwerb eines Garagengrundstücks, bei dem der erforderliche sachliche und zeitliche Zusammenhang zwischen dem begünstigten Erwerb des Hauptgrundstücks und dem Garagengrundstück gegeben ist, auch dann, wenn die Veräußerer verschiedene Personen sind. Das Finanzgericht begründet seine Entscheidung folgerichtig damit, daß der BFH für seine Begründungen die einheitliche Zweckbestimmung (räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang) gefordert hatte. Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien komme es auf die rechtliche Verknüpfung der beiden

367) siehe hierzu insbesondere BFH-Urteil vom 18.10.1972, BStBl 1973, II, S. 191

368) BFH-Urteil vom 15.12.1972, BStBl 1973, II, S. 597

369) Zwecks Anpassung an die Rechtsprechung des BFH sind inzwischen einige Erlasse der Bundesländer ergangen, wie z. B. FinMin Niedersachsen Erlaß vom 24.4.1974 - S 4509 - 1 32 2 in DB 1974, S. 899, und OFD Köln Verfügung vom 25.5.1973 - S 4509 - 12 - St. 221 in DB 1973, S. 1212

370) EFG 1974, S. 488

Verträge nicht an. Danach sei es weder erforderlich, daß die beiden Verträge inhaltlich in der Weise miteinander verknüpft seien, daß der eine auf den anderen Bezug nimmt oder gar (in Form einer ausdrücklichen Bedingung) in der Wirksamkeit vom anderen Rechtsgeschäft abhängig gemacht wird, noch ist es dafür notwendig, daß die Vertragspartner auf der Veräußererseite identisch sind. Dem stehe nicht entgegen, daß für beide Verträge grundsätzlich Identität des Erwerbs zu fordern sei. Dies habe - so der BFH - seinen Grund darin, daß die in § 2 Abs. 2 GrESWG getroffene Steuervergünstigungsregelung in subjektiver Hinsicht an die Eigennutzung durch den Erwerber angeknüpft sei.

3.33 Der sukzessive Erwerb zweier benachbarter Grundstücke

Die Ländergesetze gewähren Befreiung von der GrEST bei Erwerb eines Grundstücks i. d. R. nur dann, wenn dieses innerhalb einer bestimmten Ausschußfrist dem begünstigten Zweck zugeführt worden ist. Es stellt sich nun die Frage, wie die Gesetze in dem Fall anzuwenden sind, wenn mehrere Grundstücke, die zu verschiedenen Zeitpunkten erworben werden, zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefügt und gleichzeitig mit einem begünstigten Wohnobjekt bebaut werden. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 24.11.1971³⁷¹ entschieden, daß die fristgerechte steuerbegünstigte Verwendung grundsätzlich für jeden Erwerbsvorgang gesondert zu beurteilen sei. Auch der FinMin NW hat in seinem Erlaß vom 27.5.1975³⁷² hierzu Stellung genommen. Auch in diesem Erlaß wird davon ausgegangen, daß die Frist nach § 3 Abs. 1 GrEstWoBauG für jeden Grundstückserwerb gesondert mit dem

371) FG Baden-Württemberg vom 24.11.1971, EFG 1972, S. 199

372) FinMinNW Erlaß vom 27.5.1975 - S 4509 - 30 - VA 2

Tag der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung beginnt. Das gelte auch dann, wenn das geplante Wohngebäude ohne den Erwerb des zweiten (weiteren) Grundstücks nicht errichtet werden kann. Die GrEST sei für den ersten Grundstückserwerb voll nachzuerheben, wenn durch diesen Umstand die Frist des § 1 Abs. 1 GrESTWoBauG nicht einzuhalten sei.

Der Erlaß bejaht jedoch nur den steuerbegünstigten Erwerb des zweiten Grundstücks bei Bebauung innerhalb der Frist für höchstens den zwölffachen Teil der tatsächlich bebauten Grundfläche dieses Grundstücks nach § 1 a Abs. 1 GrESTWoBauG.

Nicht entschieden hat die Rechtsprechung die Frage, ob auch mehrere sukzessiv erworbene Grundstücke, die als Hof- bzw. Gartenland zu einem steuerbegünstigten Grundstück erworben werden (zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden sollen), von der Besteuerung auszunehmen sind. Der Erlaß des FinMinNW³⁷³ hat sich hierzu geäußert: Werde das Wohngebäude innerhalb der nach § 3 Abs. 1 GrESTWoBauG für den ersten Grundstückserwerb zu bemessenden Frist bezugsfertig, so beständen keine Bedenken dagegen, daß für die Berechnung der nach § 1 a GrESTWoBauG steuerfreien Fläche von der Gesamtfläche beider (oder aller) Grundstücke ausgegangen wird.

Die Steuervergünstigungsvorschriften dürften auch die Mitbefreiung der Zubehörflächen im bestimmten Umfang als Nebenfolge der Befreiung des Haupterwerbs erfassen und sind als solche von diesen abhängig. Zu den Zubehörflächen zählen Hofräume und Gartenland. Nach dem II. WoBauG soll zu einem Familienheim in der Form des Eigenheims oder des Kaufeigenheims ein Garten oder sonstiges nutzbares Land

373) FinMinNW Erlaß vom 27.5.1975, a.a.O., Fußn. 372

gehören. Dem Sinn der Befreiung wäre nicht genügt, wenn der Erwerb dieser Zusatzflächen nicht begünstigt wäre. Sämtliche Erwerbe, die dem begünstigten Zweck dienen, sollen in gleichem Umfang befreit sein, wie wenn die erworbene Fläche nur ein Grundstück wäre.³⁷⁴ Für die Frist des steuerbegünstigten Erwerbs eines oder mehrerer Grundstücke in der Eigenschaft als Zubehörfläche erfordert jeder Erwerbsvorgang eine selbständige Beurteilung, und es kann nur gelten: Die Frist für die akzessorische Mitbegünstigung des Erwerbs und die Erfüllung des begünstigten Zwecks kann nicht länger laufen als für den Erwerb des Grundstücks, auf dem der begünstigte Zweck primär erfüllt wird. Diese Begrenzung muß insbesondere für Nacherwerbe nach Fertigstellung des begünstigten Gebäudes gelten.

3.34 Der Zukauf bei Gebäudeerweiterung

Zwecks Anbau an ein bestehendes Gebäude soll ein Grundstück hinzugekauft werden, wobei in dem Anbau nicht eine neue in sich abgeschlossene Wohnung geschaffen, sondern eine im Hauptgebäude vorhandene Wohnung durch Hinzufügen von weiteren Räumen erweitert wird. Der BFH hatte in seinem Urteil vom 4.7.1973³⁷⁵ zu entscheiden, ob ein Anbau, in dem nur zusätzlicher Wohnraum geschaffen wird, ein steuerbegünstigtes Gebäude im Sinne der Steuerbefreiungsvorschriften beim Wohnungsbau nach den Wohnungsbaugesetzen der Länder zu sehen war. Die von der Rechtsprechung im GrEStR entwickelte Definition des Gebäudes als ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, von Menschen gestaltet, mit dem Boden fest verbunden, von einiger Be-

374) Dies gilt insbesondere für die Größe des Grundstücks: in Nordrhein-Westfalen ist die gesamte Grundfläche (bebaute Fläche, Hofräume und Hausgärten) befreit, soweit sie nicht das Zwölffache der bebauten Fläche übersteigt.

375) BFH-Urteil vom 4.7.1973, BStBl 1973, II, S. 828, und die Diskussion in IstB 1974, S. 29

ständigkeit und standfest ist³⁷⁶, wird noch näher umrissen durch den Hinweis auf § 2 Abs. 2 II. WoBauG. Die Begründung führt zur Einbeziehung eines unselbständigen Anbaues zu einer Steuerbefreiung nach den jeweils geltenden bundesrechtlichen Vorschriften zur Wohnungsbau-gesetzgebung für den Berechtigten.

In seinem Urteil läßt der BFH die Frage offen, in welcher Frist die steuerbegünstigte Verwendung des Grundstücks für den Anbau stattgefunden haben muß. Der BFH stellt seine Entscheidung nur darauf ab, ob ein Anbau, der nur unselbständige Wohnräume enthält, ein Gebäude ist, dessen Grundstückserwerb steuerbegünstigt ist. Nach der herrschenden Rechtsprechung (siehe unter 3.32) müßte jedoch auch hier die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit und die einheitliche Zweckbestimmung, insbesondere auch der zeitliche Zusammenhang der Erwerbsverträge, entscheidend für eine Steuerbefreiung sein.

Weiterhin stellt sich hier die Frage nach dem Umfang der Gesamtwohnfläche, die der BFH jedoch nicht zu entscheiden hatte. Maßgebend für eine GrEst-Befreiung beim Erwerb des Grundstücks für den Anbau dürfte die Wohnfläche des Hauptgebäudes zusammen mit der zu erstellenden Wohnfläche des Anbaues sein, sofern der Anbau keine selbständige Wohnung darstellt. Nach § 42 II. BVO ist die Wohnfläche einer Wohnung die Summe der anrechenbaren Grundflächen der Räume, die ausschließlich zu der Wohnung gehören. Die Gesamtwohnfläche beider Gebäude darf den Rahmen der begünstigten Wohnfläche nicht überschreiten.

376) vergleiche BFH-Urteil vom 21.2.1973, BStBl 1973, II, S. 507

3.4 Rückerwerb eines Grundstücks

3.41 Leisten von Ersatz wegen zwischenzeitlicher Bebauung

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 14.1.1976³⁷⁷ zu der Frage geäußert, ob bei einem von der GrEST befreiten Grundstücksrückerwerb auch keine GrEST für die Erstattung von Ersatzleistungen für in der Zwischenzeit begonnene Bebauung anfalle. Er hat den Ansatz der GrEST für diesen Fall verneint.

Der Käufer kaufte am 21.10.1966 von der Stadt X ein unbebautes Grundstück und verpflichtete sich, das Grundstück bis zum 31.10.1969 mit einem bezugsfertigen Wohnhaus zu bebauen. Andernfalls hatte der Käufer das Grundstück an die Stadt X auf deren Verlangen zurückzuübertragen. Der Käufer gab seine Bebauungsabsicht vor Fertigstellung des begonnenen Bauvorhabens auf und erklärte am 18.12.1970 die Rückauflassung. Aufgrund der notariellen Urkunde hatte die Stadt X die Grundstückskosten sowie die Kosten für Aufbauten, die der Käufer auf dem Grundstück errichtet hatte, zu zahlen.

Der BFH begründete seine Entscheidung damit, daß aufgrund der Voraussetzungen hier § 17 Abs. 2 Nr. 3 anzuwenden sei, auch dann, wenn das Grundstück in der Zeit zwischen dem Erwerb und dem Rückerwerb durch Verwendungen des Erwerbers wertvoller geworden sei. Der § 17 Abs. 2 Satz 1 lasse nicht den Schluß zu, daß der Rückerwerb nur teilweise begünstigt sein soll, da ein und dasselbe Grundstück³⁷⁸ im Sinne des bürgerlichen Rechts (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrESTG) zurückübereignet wird, das zuvor vom

377) BFH-Urteil vom 14.1.1976, BStBl 1976, II, S. 347

378) auch wenn es seine Nämlichkeit durch die in der Zwischenzeit mit dem Grund und Boden verbundenen Bauteile (gemäß §§ 93, 94, 946 BGB) verändert habe

Rückerwerber übereignet worden war. Eine Ausnahme sieht der BFH lediglich in Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG). Wollte man jedoch zwischen dem Rückerwerb des Grundstücks und dem Erwerb geschaffener Anlagen und sonstiger Wertverbesserungen unterscheiden, so würde diesen Anlagen und Wertverbesserungen grunderwerbsteuerlich eine Selbständigkeit beimessen, die ihnen nach § 2 GrEStG nicht zukomme.

3.42 Erwerb eines Grundstücks zur Rettung von Grundpfandrechten

a) Allgemeines

Der § 9 GrEStG bezweckt u.a., dem Grundpfandgläubiger, der zur Rettung seines Grundpfandrechts das belastete Grundstück erwerben muß, den Grundstückserwerb durch Befreiung von der GrESt zu erleichtern. Der Erwerb muß ein Erwerb "in der Zwangsversteigerung", nicht lediglich ein Erwerb aufgrund eines Meistgebots sein. Begünstigt ist der Erwerb durch einen "Grundpfandgläubiger", nicht aber irgendwelche Erwerbsvorgänge dritter Personen zur Rettung irgendwelcher Rechte. Grundpfandgläubiger sind demgemäß Hypothekengläubiger, Grundschuldgläubiger, Rentenschuldgläubiger und Reallastgläubiger. Eine Rettung des Grundpfandrechts kann nur in Betracht kommen, wenn das Grundpfandrecht gefährdet ist. Ob das Grundpfandrecht gefährdet ist, ist Tatfrage des Einzelfalles. Der Erwerb zur Rettung rückständiger Zinsansprüche kann jedenfalls genügen³⁷⁹, da die Ansprüche der Grundpfandgläubiger auch durch das Anwachsen der Zinsansprüche gefährdet werden können. Der Erwerb des Grundstücks muß in der Absicht durchgeführt werden, das Grundpfandrecht zu retten. Als Rettung des Grundpfandrechts ist zu verstehen, wenn es dem Bieter bei Abgabe

379) Boruttau/Klein, a.a.O., § 9 GrEStG, Tz 24, verwiesen auf das Urteil des RFH vom 14.10.1932, Bd. 32, S. 225, und BFH-Urteil vom 14.2.1967, BStBl 1967, III, S. 296

des Meistgebots in erster Linie darauf ankommt, andere Personen zur Abgabe eines höheren Gebots zu veranlassen, d.h., der Bieter beabsichtigt, sich für sein durch das Meistgebot nicht völlig gedecktes Grundpfandrecht in dem Grundstück einen Ersatz zu verschaffen, wenn ein höheres Gebot nicht abgegeben wird. Die Rettungsabsicht muß Hauptzweck des Erwerbs sein, Nebenzwecke schließen die Anwendung der Steuervergünstigung nicht aus³⁸⁰, d.h., der Erwerber muß das Grundstück erwerben, um das Grundpfandrecht zu retten (als unabhängiges, selbständiges Tatbestandsmerkmal).

Liegen die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung vor, so ist die Steuer nicht in vollem Umfang zu erheben. Maßgebend hierbei ist, ob der Erwerber das Grundstück mit Vorteil weiterveräußert (§ 9 Abs. 2 Satz 3 GrEStG). Die Steuer wird nur dann erhoben, wenn sie aus der Hälfte des Mehrerlöses gedeckt werden kann, so daß der Grundstückserwerber sowohl die GrESt als auch die mit der Veräußerung des Grundstücks verbundenen sonstigen Kosten aus dem Mehrerlös decken kann.

b) Der Erwerb eines Grundstücks zur Rettung des eigenen Grundpfandrechts

- Der Erwerb -

In konjunkturschwachen Zeiten schließen sich verschiedentlich Grundpfandgläubiger zusammen³⁸¹ und erwerben zur

380) Boruttau/Klein, a.a.O., § 9 Tz 29 ff, bezogen auf das BFH-Urteil vom 25.5.1966, BFHE 86, S. 432

381) In der Rezession der letzten Jahre geschah dies mehrfach bei Wohngroßobjekten, die die Bauträgerunternehmen zur Finanzierung der Grundstückskosten und der Aufbauten mit Globalgrundschulden beliehen hatten. Mangelnder Verkauf der Wohnungen und niedrige Preise auf dem "Käufermarkt" führten dazu, daß der ursprünglich kalkulierte Erlös nicht erreicht und der geringe Gewinn durch zu hohe Zinsbelastungen neutralisiert wurde.

Rettung ihrer Grundpfandrechte gemeinsam die belasteten Grundstücke mit den teils fertigen, teils halbfertigen Bauten, um die Bauvorhaben zu vollenden und anschließend zu verkaufen, um so die Forderungsausfälle möglichst gering zu halten. Ein derartiger Grundstückserwerb ist gemäß § 9 Abs. 1 GrEStG nur dann von der GrESt befreit, wenn ein Grundstücksgläubiger das mit dem Pfandrecht belastete Grundstück zur Rettung seines eigenen Rechts erwirbt. Gemäß dem Erlaß des FinMin NW vom 30.5.1975³⁸² fehlt es an dieser Voraussetzung, wenn die Grundpfandgläubiger sich zur Rettung ihrer Grundpfandrechte zu einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zusammenschließen und im Verhältnis des Wertes ihres jeweiligen Grundpfandrechts an der Gesellschaft beteiligt sind, denn die Gesellschaft, die das Grundstück zur Rettung der Grundpfandrechte ihrer Gesellschafter erwirbt, ist nicht selbst Grundpfandgläubigerin.

Eine Befreiung von der GrESt kann daher nur dann erfolgen, wenn die Grundpfandgläubiger ihre Grundpfandrechte auf die Gesellschaft übertragen und diese dann das Grundstück zur Rettung ihres eigenen Grundpfandrechts erwirbt. Die Finanzverwaltung geht in diesen Fällen davon aus, daß für diese Rechtsgestaltung nur wirtschaftliche Erwägungen und nicht die Absicht, Steuer zu sparen, bestimmend gewesen ist.

Das Gesetz sieht die Befreiung von der GrESt nur dann vor, wenn der Grundpfandgläubiger zur Rettung seines eigenen Rechts das mit dem Grundpfandrecht belastete Grundstück in der Zwangsversteigerung erwirbt. Befreit soll der Erwerb nur dann sein, wenn das eigene Recht gefährdet ist. Gefährdet ist das Recht des Grundpfandgläubigers, wenn durch den Bauträger oder durch den Ersterwerber keine Zinszahlungen für die gegebenen Darlehen, durch die die

382) S 4516 - 2 - VA 2 - in Steuerinformation des Ringes Deutscher Makler e.V., 1975

Bebauung des Grundstücks erst ermöglicht wurde, geleistet werden. Die laufend nichtgezahlten Zinsen lassen das durch ein Grundpfandrecht abgesicherte Darlehen schnell über den Betrag hinauswachsen, der durch den Verkehrswert an dem Objekt gedeckt werden kann. Würde man es gelten lassen, daß eine Steuervergünstigung auch dann gilt, wenn nicht das eigene Recht gefährdet ist, so würde die Befreiung gemäß § 9 Abs. 1 GrEStG jeden beliebigen Nacherwerber begünstigen, was dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschriften widerspricht.

- Die Weiterveräußerung -

Mit dem § 9 GrEStG wurde nur eine Seite - nämlich die des Erwerbs (Rückerwerbs) - geregelt, wenn wirtschaftliches Eigentum und rechtliches Eigentum auf den Erwerber übergegangen waren. Bei einer Weiterveräußerung des Grundstücks durch den Grundstückserwerber im Rahmen der Zwangsversteigerung wurde der "neue" Ersterwerber Zweiterwerber. Die steuerlichen Vergünstigungen konnten ihm nicht mehr gewährt werden.

Daher wurde vom Gesetzgeber eine Regelung für Erwerbsvorgänge (Erwerb vom Zwischenerwerber) geschaffen, die nach dem 30.11.1974 durchgeführt wurden. Durch das Gesetz zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung vom 23.12.1974³⁸³ werden nunmehr auch solche Grundstücksgeschäfte von der GrESt befreit, bei denen der Veräußerer nach Zwischenerwerb zur Rettung seines Grundpfandrechts das Grundstück wieder weiterverkauft. Die Begünstigung setzt bei der Weiterveräußerung durch einen Zwischenerwerber (i.d.R. ein Kreditinstitut) voraus, daß der unmittelbare Erwerb vom Bauherrn einer Besteuerung nicht unterlegen hätte. Dieses Gesetz kommt auch den Bauträgerunternehmen zugute, die Eigentum an einem Wohnobjekt auf den Ersterwerber zwar übertragen haben, aber zur Sicherung ihrer Restforderungen aus dem Kaufvertrag ein

383) BGBI 1974, I, S. 376

Grundpfandrecht (i.d.R. letzttrangig bei üblicher Finanzierung) eingetragen haben. Ohne diese neue gesetzliche Regelung mußte folglich der Verkauf durch den Zwischen-erwerber (Bauträger) aufgrund der negativen steuerlichen Folgen schwierig werden, wenn der Verkauf die verauslagten Kosten decken sollte. Auch für den neuen Erwerber waren erhebliche steuerliche Nachteile mit dem Kauf eines derartigen Objekts verbunden.

3.5 Die Besteuerung des Erbbaurechts

3.51 Inhalt des Erbbaurechts

Erbbaurecht und Erbpachtrecht sind grundstücksgleiche Rechte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG 1940. Das Erbbaurecht stellt sich als die Beschränkung des Eigentums oder in der - mit § 873 Abs. 1 BGB nebst Folgevorschriften und weiteren Paragraphen des BGB (z.B. §§ 1018, 1030, 1090, 1094, 1105, 1113, 1191, 1199 BGB) übereinstimmenden - Ausdrucksweise des § 1 Abs. 1 ErbbauVO als eine Belastung des Grundstücks dar. Das Erbbaurecht wird begründet und übertragen durch Einigung der Beteiligten und Eintragung im Grundbuch.³⁸⁴ Das aufgrund des Erbbaurechts vom Berechtigten errichtete Bauwerk (mit dem Grundstück verbunden und seiner typischen Zweckbestimmung nach unbeweglich) ist wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts wie auch das bei der Bestellung des Erbbaurechts schon vorhandene Bauwerk.

Der Besteuerung unterliegt nur die Übertragung des Erbbaurechts bzw. der auf die Übertragung gerichtete schuldrechtliche Vertrag, nicht dagegen die Bestellung des Erbbaurechts (die Aufspaltung des Eigentums durch den Grundstückseigentümer und der zugrundeliegende Verpflichtungsvertrag). Nach § 1 Abs. 1 Ziff. 1 ist steuerpflichtig

384) BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1958, II, S. 223, mit weiteren Hinweisen

ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Folglich setzt die Übereignung eines Erbbaurechts ein schon vorhandenes Erbbaurecht voraus.

3.52 Der Erwerb des Erbbaurechts mit einem zuvor errichteten Gebäude

Als wesentliche Bestandteile des Erbbaurechts gelten gemäß § 12 Abs. 1 ErbbauVO Bauwerke, die aufgrund des Erbbaurechts errichtet worden sind, als auch solche, die bei Bestellung des Erbbaurechts bereits vorhanden waren. Sie können weder Gegenstand besonderer Rechte (§ 93 BGB) noch zugleich Bestandteil des Grundstücks sein. Ein gesonderter Rechtsvorgang über das Gebäude scheidet bei Erwerb eines Erbbaurechts mit vorhandenem Gebäude somit aus³⁸⁵, da die Herrschaft über das Gebäude mit dem Erwerb des Erbbaurechts in die Rechtsmacht des Erbbauberechtigten übergeht. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH werden mit dem Rechtsvorgang über das Erbbaurecht auch dessen Bestandteile von der GrEST erfaßt.

Hat der Erbbauberechtigte die finanziellen Mittel für ein vor Bestellung oder Abtretung des Erbbaurechts errichtetes Gebäude zur Verfügung gestellt, so kommt es darauf an, wem das Gebäude grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Der BFH hat in seinem Urteil vom 30.3.1960³⁸⁶ herausgestellt, daß es grunderwerbsteuerlich nicht darauf ankomme, wem bürgerlich-rechtlich das Eigentum an dem Gebäude zustehe, sondern nur darauf, wem die wirtschaftliche Verwertungsmacht - hier Besitz und Nutzungen - gegeben sei. Besondere Bedeutung komme

385) vergleiche auch BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223; BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 222

386) BFH-Urteil vom 30.3.1960, BStBl 1960, III, S. 366 ff

bei der Prüfung dieser Merkmale u. a. der Behandlung bei der ESt (7 b EStG) zu, und ob der Erbbauberechtigte bereits als Bauherr gegenüber Behörden und Handwerkern aufgetreten sei sowie die Behandlung des Erbbauberechtigten bei anderen Steuern, z. B. bei der GrSt. Ist das Gebäude von Anfang an wirtschaftlich dem Erbbauberechtigten zuzurechnen, so dürfte der Erwerb die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht umfassen. Der Erwerbsvorgang würde in diesem Fall nur das Erbbaurecht und das bürgerlich-rechtliche Eigentum betreffen, so daß Steuerberechnungsgrundlage die Gegenleistung wäre.³⁸⁷

3.53 Der Erwerb des Grundstücks durch einen Erbbauberechtigten

Beim Erwerb des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten bleibt die Steuer gemäß § 35 ErbbaUV0 insoweit außer Ansatz, als sie schon bei Begründung des Erbbaurechts entrichtet worden ist und der Erwerb aufgrund eines Vorkaufsrechts oder einer Kaufberechtigung i. S. des § 2 Nr. 7 ErbbaUV0 erfolgt. Dem Erbbauberechtigten muß ein Rechtsanspruch auf den Erwerb des Eigentums eingeräumt sein.³⁸⁸ Die Ländergesetze sehen hier geringfügig abweichende Regelungen vor. Der nachträgliche Erwerb des Grundstücks ist nur dann von der GrESt befreit, wenn die Frist für die Erfüllung des Zwecks des Haupterwerbs - d. h., die begünstigte Bebauung bezweckt, aber noch nicht begonnen ist - noch nicht abgelaufen ist.³⁸⁹

Hat der Erwerber das steuerbegünstigte Gebäude bereits errichtet, so hat der BFH in seinem Urteil vom 3.4.1974³⁹⁰

387) verwiesen auf das BFH-Urteil vom 27.2.1952, BStBl 1952, III, S. 98

388) ebenso BFH-Urteil vom 29.8.1962, BStBl 1963, III, S. 14

389) siehe Boruttau/Klein, a.a.O., Anh. Tz 1016, 1017

390) BFH-Urteil vom 30.4.1974, BStBl 1974, II, S. 661

den steuerfreien Nacherwerb des Grundstücks nur dann befürwortet, wenn dem Erbbauberechtigten beim Erwerb des Erbbaurechts bereits der Rechtsanspruch auf den Erwerb des Grundstücks zugestanden wurde. Nach Ablauf der für die Begünstigung des Erbbaurechterwerbs geltenden Frist besteht jedoch grundsätzlich kein Zusammenhang mehr zu dem ursprünglich begünstigten Vertrag.

Nach der neuesten Rechtsprechung des BFH³⁹¹ kann nach steuerfreiem Erwerb des Erbbaurechts mit einem Wohnhaus ein steuerfreier Kauf des Grundstücks grundsätzlich nachfolgen, wobei der BFH nichts zu der Bedeutung der Frist für den Nacherwerb des Grundstücks gesagt hat. Hier dürfte jedoch gelten, daß der Nacherwerb des Grundstücks nur dann steuerfrei bleibt, wenn er innerhalb der für den Erwerb des Erbbaurechts mit Wohnhaus begünstigten Frist erfolgt.

3.54 Zusammenfassende Darstellung von Erbbaurechtsvorgängen im Grunderwerbsteuerrecht

Die Ergebnisse der Rechtsprechung und die Praxis der Finanzverwaltung gibt der Erlaß des FinMin Niedersachsen vom 20.4.1976³⁹² wieder, der auch den Vorschriften der anderen Bundesländer entspricht. An dieser Stelle sei auf die Wiedergabe des Erlasses im Anhang IV verwiesen, der inhaltlich die gesamten Erbbaurechtsvorgänge zusammenfassend darstellt. Abweichungen ergeben sich lediglich in Nordrhein-Westfalen, wo durch besondere Landesvorschrift gemäß § 3 Nr. 8 GrEStG NW die Bestellung, die Verlängerung, der Heimfall und das Erlöschen eines Erbbaurechts von der Besteuerung befreit sind.

391) BFH-Urteil vom 23.6.1976, BStBl 1976, II, S. 580

392) FinMin Niedersachsen vom 20.4.1976 - S 4500 - 61 - 32 2 - in IstB 1977, S. 27, siehe Anhang IV

3.6 Bedeutung der Frist für den Ersterwerb in grunderwerbsteuerlicher und einkommensteuer- licher Sicht

Der begriffliche Inhalt der Spekulationsfrist im EStR stimmt nicht mit dem der Frist im GrEStR überein. Beide Begriffe sind nicht miteinander vergleichbar. Nach § 22 Ziff. 2, § 23 Abs. 1 Ziff. 1 a EStG unterliegen der ESt u.a. Grundstücksveräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zwei Jahre beträgt und sich ein Veräußerungsgewinn ergibt. Veräußerungsgewinn ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den Werbungskosten andererseits. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist gemäß der Rechtsprechung³⁹³ grundsätzlich der Zeitpunkt des der Anschaffung oder Veräußerung zugrunde liegenden obligatorischen Rechtsgeschäfts maßgebend. Grundsätzlich geht die Rechtsprechung davon aus, daß es bei der Berechnung der Spekulationsfrist nur auf den Zeitpunkt des Abschlusses des bürgerlich-rechtlich wirksamen Kaufvertrages ankomme. Dies bejaht die Rechtsprechung auch für den Fall, daß die Übergabe des Grundstücks an den Erwerber erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.³⁹⁴ Zu dem Fall, daß dem Steuerpflichtigen das Grundstück bereits zu Eigenbesitz übergeben wird, der bürgerlich-rechtliche Kaufvertrag erst später wirksam wird, sind im Laufe der Jahre auch einige Urteile ergangen. Die Rechtsprechung³⁹⁵ hat den Erwerb i.S.d. § 23 Abs. 1 EStG bejaht, wenn der Steuerpflichtige mit dem Abschluß des bürgerlich-rechtlich gültigen Kaufvertrages fest rechnen kann und er als Eigenbesitzer schon erhebliche Aufwendungen für Einbauten auf dem Grundstück gemacht hat. Auch kann ein Verkaufsangebot einem Verkauf gleichgestellt werden, wenn bereits durch das Angebot rechtlich und tatsächlich eine Situation geschaffen wird, wie sie auch aufgrund eines

393) BFH-Urteil vom 22.11.1963, HFR 1964, S. 157

394) FG Hessen, Urteil vom 15.9.1971, EFG 1972, S. 24

395) BFH-Urteil vom 27.10.1967, BStBl 1968, II, S. 142

Verkaufsvertrages gegeben ist.³⁹⁶ Das Finanzgericht Berlin befürwortet in seinem rechtskräftigen Urteil vom 16.10.1973³⁹⁷ ebenfalls die bürgerlich-rechtliche Rückwirkung des Vertrages, wenn der Steuerpflichtige alles getan hat (z.B. eine für ihn bindende - § 145 BGB - Annahme des Kaufangebots), was für den Abschluß eines wirksamen Kaufvertrages notwendig und möglich war. Grundsätzlich ist die im EStR bekannte Spekulationsfrist nur für im Privateigentum befindliche Grundstücke von Bedeutung. Handelt es sich um bebaute oder unbebaute Grundstücke des Betriebs- oder Umlaufvermögens, so unterliegt der Veräußerungsgewinn der Gewinnermittlung nach § 5 EStG.

Anders ist die Frist im GrEStR zu verstehen. Von der GrEST befreit werden Grundstücke, die innerhalb der vom Gesetzgeber festgelegten Frist mit steuerbegünstigten oder öffentlich geförderten Wohnobjekten bebaut werden. Als Frist für den Bauträger als auch für den Ersterwerber gilt grundsätzlich der Zeitraum zwischen dem Erwerb des Grundstücks (Verpflichtungsgeschäft bzw. Unbedenklichkeitsbescheinigung des zuständigen Finanzamtes) und dem Bezug des Wohnobjektes durch den Ersterwerber. Im Gegensatz zum EStR (hier handelt es sich um eine Mindestfrist) handelt es sich beim GrEStR um eine Ausschlußfrist. Die Befreiung von der GrEST wird bereits mit Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke gewährt. Die unterschiedliche Bedeutung der Frist im EStR und im GrEStR entsteht nicht zuletzt aus der unterschiedlichen Bedeutung des Eigentums.

396) BFH-Urteil vom 23.9.1966, BStBl 1967, III, S. 73

397) FG Berlin, Urteil vom 16.10.1973, EFG 1974, S. 202

V. Bodenwertsteigerungen und ihre steuerliche Behandlung

=====

1. Die Bedeutung des Bodens für den privaten Bau- träger

Für den privaten Bauträger bedeutet der Erwerb von Grund und Boden zur Erstellung schlüsselfertiger Wohnobjekte, um diese an einen Baubewerber (Ersterwerber) weiterzuveräußern, notwendiges Umlaufvermögen. Regelmäßig wird der Bauträger auf dem Baulandmarkt entsprechend seiner Kapitalausstattung spekulativ auftreten. Durch städtebauliche Maßnahmen besteht für ihn die Möglichkeit einerseits der Gewinnerzielung, andererseits hat er das Risiko einer möglichen Bebaubarkeit zu tragen, muß sein Kapital unter Umständen sehr lange binden und wird zur GrESt herangezogen (damit auch erhöhte GrSt).

Die Erzielung außergewöhnlich hoher Gewinne bei Grundstücksverkäufen und Grundstücksspekulationsgeschäften gibt immer wieder Anlaß zu scharfer Kritik, insbesondere dann, wenn diese unverdient und unversteuert zufallen. Sofern Grundstücksgeschäfte gewerbsmäßig betrieben werden, unterliegen die Grundstücksumsätze der GrESt und die erzielten Gewinne einer Ertragsbesteuerung. Daher richten sich die Angriffe der "Bodenreformer" nicht so sehr gegen die gewerbsmäßige Tätigkeit privater Wohnungsbauunternehmen als vielmehr gegen die Abschöpfung des uneingeschränkten Gewinns aus dem Verkauf von Grund und Boden.

2. Die Situation auf dem Bodenmarkt

Die Preisentwicklung auf dem Bodenmarkt nach dem 2. Weltkrieg kann mit seinen Steigerungsraten keinem Vergleich

mit anderen Marktbereichen standhalten.³⁹⁸ Der rapide Anstieg der Grundstückspreise in industriellen Ballungsgebieten und Wohn-Verdichtungsräumen ist auf vielerlei Ursachen zurückzuführen³⁹⁹, wie u.a. die Zunahme der Bevölkerungsdichte durch Flüchtlinge und Vertriebene sowie ausländische Arbeitnehmer, der Bodenbedarf der öffentlichen Hand für Gemeinschaftseinrichtungen, höhere Lebenserwartung und steigender Wohnanspruch der Bürger und nicht zuletzt auf die Bevorzugung durch das geltende Steuerrecht.⁴⁰⁰

Dieser wachsenden Nachfrage nach Boden steht ein begrenztes Angebot gegenüber, d.h., von Boden in bestimmten Lagen und mit bestimmter Verwendungsmöglichkeit.⁴⁰¹ Rechtliche Qualität und die daraus folgende Nutzbarkeit eines Grundstücks - die verkehrsrelevanten Eigenschaften - sind

398) Weininger, H., Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen im geltenden Recht und die Probleme von Bodenwertzuwachssteuern, S. 8 und die hier aufgeführten zahlreichen Statistiken: Im Bundesdurchschnitt lagen 1970 die Baulandpreise um 119% über den Preisen von 1962. Diese Entwicklung zeichnete sich auch in den Jahren 1971 - 1973 ab. Während 1974 und 1975 eine leichte Beruhigung eintrat, war im Jahre 1976 eine erneute erhebliche Baulandpreiserhöhung festzustellen, die etwa bei 170 - 175% über den Preisen von 1962 liegen dürfte.

399) ders., S. 8, der auf den Raumordnungsbericht der BReg., S. 151, verweist, wonach als Räume mit bestehender stärkerer Verdichtung von Wohn- und Arbeitsstätten danach Gemeinden anzusehen sind, bei denen 1961 die Summe der Einwohner und Beschäftigten je qkm 1.250 überstieg.

400) Conradi, P., Dietrich, H., und Hauf, V., Für ein soziales Bodenrecht, S. 41 f

401) dieselben, S 46, und der Städtebaubericht 1970, S. 42

letztlich bestimmend für die Bodenpreisentwicklung.⁴⁰² Die größte Grundstückspreisentwicklung hat bei Widmungsänderung von Ackerland in Bauland stattgefunden, dessen Wertzuwachs der Deutsche Städtetag von 1960 - 1969 auf ca. 50 Mrd. DM geschätzt hat, während die von der öffentlichen Hand im gleichen Zeitraum aufgewandten Mittel für den Wohnungsbau 41,8 Mrd. DM betrugen.⁴⁰³ Das BBauG, das u.a. eine Beruhigung auf dem Grundstücksmarkt durch vermehrte Ausweisung von Baugebieten bringen sollte, die den Nachfragedruck kompensieren sollten, wird diesem Ziel nicht gerecht.⁴⁰⁴

§ 1 des BBauG sieht vor, daß das Planungsinstrumentarium durch Erweiterung der Festsetzungsmöglichkeiten verbessert, die Bürgerbeteiligung verstärkt und eine soziale Komponente in das Baurecht eingebracht wird. Die Inanspruchnahme und Mitbestimmung all dieser Organisationen erfordert einen großen Zeitaufwand und macht das Plan- und Genehmigungs-

402) In Verdichtungsgebieten entwickelten sich die Preise für Wohnbauland und Geschäftsgrundstücke i.d.R. disproportional zur Einkommensentwicklung und zu den Lebenshaltungskosten. Siehe hierzu auch die vom Stat. Bundesamt veröffentlichten Statistiken über Baulandpreisentwicklung seit 1961, die vierteljährlich erscheinen (Fachserie M, Reihe 5 II, Baulandpreise).

403) Tiemann, M., Die Baulandpreise und ihre Entwicklung, S. 572

404) Einen einheitlichen Bodenmarkt schlechthin gibt es nicht, ebensowenig wie einen einheitlichen Baulandmarkt. Dieser ist vielmehr aufgesplittet in eine Vielzahl sachlicher und regionaler Teilmärkte mit sehr unterschiedlicher Preisentwicklung: Janning, H., Bodenwert und Städtebaurecht, S. 59 ff, S. 71; Duwendag, D., Bodenmarkt und Bodenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland, S. 573; Thiedemann, J., Die Ordnung des Baulandmarktes im Deutschen und Schweizerischen Recht, S. 21; Heuer, J.H.B., die Bodenfrage im Widerstreit von Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung, S. 10; zur Bodenpreisbildung schlechthin: siehe Janning, H., wie vor, S. 79, mit einer Vielzahl von weiteren Literaturhinweisen.

verfahren sehr schwerfällig in seiner Abwicklung.

Auch das Bauleitplanverfahren ist in seinen formalen Vorschriften so vielgestaltig, daß es hier nicht selten zu Verzögerungen in der Rechtswirksamkeit von Bauleitplänen kommt.⁴⁰⁵ Die "Baulandproduktion" der Gemeinden wird auch dadurch stark gebremst, weil die Eigentümer zu den maßnahmebedingten Wertsteigerungen der Infrastruktur nicht ausreichend herangezogen werden. Die Kommunen müssen einen großen Teil der Folgekosten tragen (für die "technische" und "soziale" Infrastruktur⁴⁰⁶), wozu sie regelmäßig nicht in der Lage sind, da sie heute meist hochgradig verschuldet sind. Forschungsarbeiten⁴⁰⁷ haben ergeben, daß die Grundeigentümer nur zu etwa 20 - 30% zu den Aufwendungen für die Infrastruktur herangezogen werden, während von den öffentlichen Händen der Rest übernommen werden muß.

Auf der anderen Seite sind die Gemeinden oft selbst mit-schuldig an der Bodenpreismisere, da sie selbst keine weitsichtige Bodenvorratspolitik betrieben haben.⁴⁰⁸

Ebenfalls treten auf dem Bodenmarkt nicht selten als preistreibende Baulandspekulanten staatlich geförderte, kapital-kräftige Wohnungsunternehmen auf, die bei Bauerwartungsland heute mit zwei Drittel den dominierenden Anteil besitzen.⁴⁰⁹

405) siehe hierzu auch Köther, F., u. am Weg, H., Das Bebauungsplanverfahren nach dem Bundesbaugesetz, Düsseldorf 1975

406) Bonczek, W., Förster, H., u. Gassner, E., Vorschläge zur Fortentwicklung des Beitragsrechts für städtebauliche Aufschließungsmaßnahmen, S. 29, RdNr 90, 91: sogenannte "materielle Infrastruktur" ist die Gesamtheit der staatlichen und privaten Einrichtungen, die für eine ausreichende Daseinsvorsorge und die wirtschaftliche Entwicklung eines Raumes erforderlich sind.

407) siehe Janning, H., a.a.O., S. 48

408) Weininger, H., a.a.O., S. 12 f

409) ders., S. 9 und 12 ff;
Baubodenqualität wird unterschieden in: Bauerwartungsland, Rohbauland und baureifes Land.

Die hohen Baulandpreise fordern entsprechend hohe Nutzungen (Büros, Geschäftshäuser in den Innenstädten), sind für den Einfamilienhausbau kaum noch erschwinglich und führen für den Mietwohnungsbau dazu, daß eine kostendeckende Miete regelmäßig nicht mehr erzielt werden kann. Die angespannte Nachfragesituation macht somit fast jeden Anbieter (Grundstückseigentümer) zum "relativen" Monopolisten.

3. Ursachen der Baulandpreisteigerungen

Die in den Verdichtungsgebieten auftretenden disproportionalen Bodenpreisteigerungen sind damit zu erklären, daß einem begrenzten Angebot eine überaus starke Nachfrage gegenübersteht. Obwohl viele Grundstücke von ihrer Beschaffenheit und Lage zur Bebauung geeignet wären, können sie aus raumordnerischen und städtebaulichen Gründen oft nicht freigegeben werden, da dieses zu einer zu weitläufigen Ausweitung der Städte führen würde.⁴¹⁰

Auch finanzielle Grenzen sind einer zusätzlichen Schaffung von Bauland durch die unzureichende Finanzausstattung der Gemeinden gesetzt, die ihren hohen Anteil am Infrastrukturaufwand bei der Entwicklung des Baulandes sowie die Folgekosten der Infrastruktur nicht tragen können. Zum anderen ist der Bodenbedarf pro Kopf der Bevölkerung stark gestiegen. Gestiegene Nettoeinkommen und hohe öffentliche Subventionen bestimmen den Wunsch des Bürgers nach Realisierung gehobener Wohnansprüche. Insbesondere lassen die Vergünstigungen des Steuerrechts mit dem Ziel, breitgestreutes Eigentum an Grund und Boden zu fördern, eine große Nachfrage entstehen.⁴¹¹

410) Janning, H., a.a.O., S. 61 f

411) § 7 b EStG (erhöhte AfA unter bestimmten Voraussetzungen für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen), zehnjährige Grundsteuervergünstigung und Grunderwerbsteuerbefreiung

In Kenntnis der Unvermehrbarkeit⁴¹² des Bodens und dem damit verbundenen und zu erwartenden Wertzuwachs kann somit jeder Anbieter seinen Boden spekulativ vom Markt zurückhalten, um weitere Preiserhöhungen zu erreichen.

Zu der nutzungsbestimmten Nachfrage kommt weiterhin die preissteepernde Nachfrage nach Boden, die nichts mit dem Bedarf zur Nutzung dieses Bodens zu tun hat: eine primär anlagebedingte Nachfrage. Der ständige Geldwertschwund und die Erfahrung mit Grundbesitz als Kapitalanlage in den beiden Weltkriegen und den Inflationen veranlassen Bürger, Geld in Grundbesitz anzulegen⁴¹³, und macht den Boden zu einem sicheren und wertbeständigen Anlagegut. Eine weitere, über das Nutzungsinteresse hinausgehende Nachfrage am Bodenmarkt löst die überhöhte Nachfrage nach Boden als Spekulationsobjekt (in den letzten Jahren verläuft diese konjunkturbedingt nicht mehr ganz so stürmisch) aus, weil der Boden als langfristiges Anlagegut - regelmäßig risikolos - wie kein anderer Vermögenswert derartig große Gewinnerwartungen verspricht.⁴¹⁴ Außerdem sieht das geltende Steuerrecht keine Besteuerung unrealisierter Gewinne vor. Der reale Vermögenszuwachs bei einem Verkauf unterliegt auch nur dann der Besteuerung, wenn der Boden dem Betriebsvermögen angehört und nicht wieder in Grund und Boden angelegt wird, oder wenn - beim Verkauf privaten Grundeigentums - zwischen Kauf

412) Müller, H., Gedanken über Bodeneigentum und Städtebau, S. 263 ff: Der Boden ist 1. untrennbar, 2. unentbehrlich, 3. unvermehrbar, 4. unentbehrlich und unvermehrbar, 5. unzerstörbar, 6. unbeweglich.

413) Hartz, W., Überlegungen eines Steuerjuristen zur Bodenreform, S. 742

414) Ohlmer, H., u. Walper, K. H., Eine bessere Bodenverfassung - aber wie?, S. 31; Janning, H., a.a.O., S. 69, führt an, daß vom Preiseffekt her die Ausstrahlungswirkungen der Spekulation mit ihren weiteren Preisauftriebs- und Angebotszurückhaltungstendenzen von großer Bedeutung sind.

und Verkauf weniger als zwei Jahre ("Spekulationsfrist") liegen.

Auch verzichtet das Steuerrecht weitgehendst - mit Ausnahme der zeitnahen Grundsteuer - darauf, einen Druck auf das Angebot von baureifem Land auszuüben, so daß der Boden zum bevorzugten Anlage- und Spekulationsobjekt werden konnte.

Insgesamt betrachtet kann als Gegenargument lediglich gelten, daß eine Wertsteigerung des Bodens erst dann eintritt, wenn nach Planungs- und Infrastrukturmaßnahmen für die in ihrer Qualität verbesserten Grundstücke ein entsprechender Bedarf besteht.

Der erhöhte Nutzwert des Grundstücks führt dann jedoch zu erheblichen Wertsteigerungen, und die damit verbundenen "unverdienten" Gewinne haben schon seit langem Bodenreformer herausgefordert, die eine soziale Bodenordnung anstreben (d. h., Eingriffe in das Bodeneigentum) und den Bodenmarkt nicht mehr dem marktwirtschaftlichen Mechanismus überlassen sehen wollen.

Die Diskussionen hierüber, ob und inwieweit Bodenwertsteigerungen dem Bodeneigentümer verbleiben oder der Allgemeinheit zufließen sollen⁴¹⁵, sind in der Literatur⁴¹⁶ zahlreich, und seit mehreren Jahren haben alle im Bundestag vertretenen Parteien⁴¹⁷ sie ebenfalls immer wieder aufgegriffen.

415) Unter dem Bodenwert wird regelmäßig der Verkehrswert verstanden i. S. des § 142 Abs. 2 BBauG: "Der Verkehrswert wird durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre."

416) siehe Janning, H., a.a.O.; Weininger, H., a.a.O., mit zahlreichen Literaturhinweisen

417) z. B. bei Bielenberg, W., Bodenrecht und Bodenrechtspolitik, S. 34 f, S. 42 ff und S. 46 ff - zu Beschüssen von CDU, CSU, FDP und SPD

4. Der Bodenreformgedanke

Der Bodenreformgedanke geht davon aus, jegliche Wertsteigerung an Grund und Boden, soweit sie nicht auf Leistungen des Eigentümers zurückgeht, für die Kommunen abzuschöpfen. Dies wird damit gerechtfertigt, daß erst die von der Allgemeinheit gemachten Investitionen sowie die von der Raumordnung (Bauleitplanung) dem Grundstück zuerkannten Nutzungsmöglichkeiten es sind, die die Wertsteigerung auslösen.

Die Ursprünge der Wertsteigerungsabgaben auf Grundstücke sind in England in der ersten Hälfte des 15. Jahrhunderts als Wertausgleichsabgabe zu finden.⁴¹⁸ In Frankreich entwickelte sich im 17. Jahrhundert ein sogenannter Planungswertausgleich, der jedoch nie zur Anwendung kam. In den Vereinigten Staaten erhoben in den achtziger Jahren des vorigen Jahrhunderts einige Städte ebenfalls Zuwachssteuern. In der Mitte des vorigen Jahrhunderts führten einige Kommunen in Belgien ein anderes System durch: sie enteigneten die betreffenden Grundstücke vor der Erschließung. Bei späterer Wiederveräußerung an den ursprünglichen Eigentümer zahlte dieser nur den ihm seinerzeit bei der Enteignung zuerkannten Entschädigungsbetrag sowie die anteiligen Kosten für die von der Kommune gemachten Aufwendungen für die Erschließung.

In Deutschland forderte M. Flürschheim⁴¹⁹ Ende des 19. Jahrhunderts die Verstaatlichung des Bodens, der dann vom Staat pachtweise vergeben werden sollte. Die Bodenreformbewegung in Deutschland, die sich unter Damaschke 1898 formierte, geht auf den Amerikaner Henry George zurück. Der Boden sei im Gegensatz zu den Produktions-

418) zur geschichtlichen Entwicklung von Wertsteigerungsabgaben siehe Weininger, H., a.a.O., S. 3 f mit den entsprechenden Literaturangaben

419) Flürschheim, M., Auf friedlichem Wege, S. 170 ff

faktoren Arbeit und Kapital "natürliches Gut".

Die von der Allgemeinheit geschaffenen Wertsteigerungen würden regelmäßig zu einer Grundrente des Bodens führen.⁴²⁰ Eine Grundrente als Einkommen aus dem Boden sei aber nicht gerechtfertigt und müsse folglich verstaatlicht werden.⁴²¹ Die situationsbedingten Wertsteigerungen sollten damit für die Allgemeinheit nutzbar gemacht werden.

Am 14.12.1911 wurde die Reichszuwachssteuer eingeführt (ReichszuwachssteuerG, RGBI 1911, Nr. 6, S. 33 - 56), die jedoch zu einem finanziellen Mißerfolg wurde. Zahlreiche Befreiungen, Begünstigungen einer langen Besitzzeit durch einen degressiven Steuersatz, was eine künstliche Zurückhaltung des Bodens vom Markt zur Folge hatte, geringe Erträge (bedingt durch den zu hohen Verwaltungsaufwand) und eine allgemeine Preissteigerung ließen die Reichszuwachssteuer scheitern.⁴²² Jedoch erst 1957 verschwand sie ganz. In der Form eines zweiprozentigen Aufschlages auf die GrEst war sie bis dahin auf Landesebene noch zu finden.

Nach dem 2. Weltkrieg wurde die Diskussion über eine Baulandsteuer erneut aufgegriffen. Sie wurde als Grundsteuer C⁴²³ auf baureife Grundstücke eingeführt und sollte einen Angebotsdruck ausüben. Auch diese Steuer sah zahl-

420) Grundrente des Bodens ist der Bodennutzungspreis: siehe hierzu Janning, H., a.a.O., S. 75 mit weiteren Literaturquellen

421) Damaschke, A., Die Bodenreform, S. 116 f; Frantz, Constantin, Die soziale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der sozialen Revolution vorgebeugt werden soll: Frantz tritt für eine soziale Steuerreform ein, die durch direkte Steuern am besten erreicht werden könne (Einkommensteuer und Erbschaftsteuer).

422) Nell-Breuning, von, O., Wertzuwachssteuer, S. 562

423) § 172 BBauG vom 23.6.1960, BGBl 1960, I, S. 341 (i.d.F. vom 18.8.1976 gestrichen), GrEstG §§ 12 a - c

reiche Befreiungen vor, die sie finanziell und angebotsmäßig ineffektiv machten, so daß das Gesetz vom 10.6.1964 die Baulandsteuer mit Wirkung vom 1.1.1963 wieder aufhob.⁴²⁴

Die Steuer hatte ihren Zweck, die Baulandpreise zu stabilisieren, nicht erreicht, da eine Zunahme des Grundstücksangebots wohl deshalb nicht eintrat, weil die Steuer nicht fühlbar eingriff. Seitdem hat wieder eine "heiße" Diskussion zur Reform des Bodenrechts und im Zusammenhang damit zur Mehrwerterfassung eingesetzt.⁴²⁵

Einig sind sich alle Sachverständigen in der Analyse und Beurteilung der Situation, daß eine Bodenreform mit bestimmten anzustrebenden Zielen notwendig ist.⁴²⁶

Die Bestimmung und Formulierung der Ziele stellt sich letztlich als eine politische Entscheidung dar, deren Durchführung dem Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsauftrages zukommt. Die Zielbestimmung unterliegt dabei bestimmten Kriterien rechtlicher und politischer Art.⁴²⁷ Allgemein wird gefordert, daß die spekulationsfördernden und preistreibenden Faktoren des Steuerrechts verringert bzw. ganz beseitigt werden müssen. Als gemeinsames Ziel

424) BGBI 1964, I. S. 347

425) Die Sozialreformer stellen z.T. utopische Forderungen, die jeder objektiven Durchführbarkeit entbehren. Sie sind regelmäßig stark emotional geprägt und würden der sozialen Marktwirtschaft keinen Raum mehr lassen. Siehe hierzu Conradi, P., Dieterich, H., Hauf, W., a.a.O., S. 104, die die Zielvorstellung wie folgt formulieren:

- " - Abbau der steuerlichen Privilegien des Bodens im bestehenden Steuerrecht;
- Erschwerung der Bodenspekulation;
- Dämpfung des Preisauftriebs;
- Abschöpfung der Wertsteigerung;
- Druck zur plangerechten Nutzung;
- Erhöhung der Verkaufswilligkeit der Eigentümer;
- Begrenzung der Überwälzbarkeit der Steuer;
- Einfachheit in der Durchführung für den betroffenen Bürger und die Finanzverwaltung-

426) Hartz, W., a.a.O., S. 744

427) Janning, H., a.a.O., S. 108

sehen die Reformer an, daß die Bodengewinne, die den Grundstückseigentümern aus Planungen und Investitionen der Kommunen und aus der Bodenmarktentwicklung unverdient zufallen, abgeschöpft oder wenigstens einer fühlbaren Steuerbelastung unterzogen werden sollen. Außerdem soll ein Angebots- und Nutzungsdruck ausgeübt werden. Letztlich wird eine Reform trennen müssen zwischen einer Mehrwerterfassung einerseits auf unverkaufte Grundstücke, die der Eigennutzung des Eigentümers dienen (unverkäufliche Grundstücke) und nur eine substanzmäßige Werterhöhung zur Folge haben, und andererseits auf verkäufliche Grundstücke, die nicht der Eigennutzung des Eigentümers dienen und für die regelmäßig ein Marktwert realisiert wird oder werden kann (geldwertmäßige Erhöhung).

5. Reformvorschläge

5.1 Der Planungswertausgleich (PlWA)

Einig sind sich die Verfechter des PlWA-Gedankens, daß Bodenwertsteigerungen⁴²⁸, die auf Planungs- und Erschließungsmaßnahmen der öffentlichen Hand zurückzuführen sind, durch eine Abgabe ganz oder teilweise abgeschöpft werden sollen.

Der Wertzuwachs ergibt sich dabei als Differenz zwischen dem Bodenwert bei Beginn der Planung und dem Grundstücks-

428) Verkehrswerterhöhungen des Bodens durch konkrete städtebauliche Planungs-, Bodenordnungs- und Infrastrukturmaßnahmen, siehe hierzu: Stemmler, H., Forderungen der Praxis an die geplante Reform des Bodenrechts, S. 347; zum Planungswertausgleich: Engelken, K., Zum Planungswertausgleich, S. 361 ff und 403 ff

wert bei Abschluß des Bebauungsplanverfahrens.⁴²⁹ Außerdem ist es schwierig, Wertsteigerungen auf ihre spezifische Ursache zurückzuführen, da gleichzeitig mit den plan- und investitionsbedingten Wertsteigerungen der öffentlichen Hand Wertsteigerungen oder Minderungen eintreten können, die mit Maßnahmen der öffentlichen Hand nichts zu tun haben (beispielsweise hoher Wohnwert eines Stadtviertels, Naturschönheiten etc.). Auch müssen Preisanstiege beim Grund und Boden primär auf zunehmende Verknappung zurückgeführt werden; sie können zusätzlich auftreten aufgrund guter Konjunkturlage oder als Folge günstigen Zinsniveaus.

Der Gedanke des Planungswertausgleichs⁴³⁰ wurde von der Hauptkommission für die Baugesetzgebung beim Bundeswohnungsbauministerium⁴³¹ als Gegenstück zum Ausgleich von Planungsschäden gedacht,

429) Janning, H., a.a.O., S. 96; Zur Ermittlung maßnahmebedingter Wertsteigerungen soll der Durchschnittspreis für die sich nach Durchführung der Maßnahme ergebende neue Grundstücksqualität mit dem Durchschnittspreis für die Qualität verglichen werden, die sich ergeben hätte, wenn die Maßnahme weder beabsichtigt noch durchgeführt worden wäre. Die sich daraus ergebende Verkehrswertdifferenz sei als maßnahmebedingt anzusehen. Das Problem beginnt bereits hier: Schaffung eines Verfahrens, durch das Bodenwerte vor Beginn und bei Abschluß des Bebauungsplanverfahrens rechtsverbindlich festgelegt werden können.

430) In der Literatur hat sich u.a. insbesondere Nell-Breuning mit dem Problem eines PLWA theoretisch beschäftigt und hat diesen unter den Voraussetzungen der Rechtsstaatlichkeit, der verwaltungstechnischen Durchführbarkeit sowie eines stabilen Geldwertes und unter der Prämisse der nicht möglichen Überwältzbarkeit befürwortet. Er verspricht sich dann eine interessensneutrale Planung sowie einen preissenkenden Angebotsdruck: Nell-Breuning, von, O., Der Planungswertausgleich, S. 18 ff

431) Schriftenreihe des Bundesministers für Wohnungsbau, SchrR des MinWohnBau, Bd. 7, Begründung SchrR Bd. 9, S. 151

als baurechtlicher Vorteils- und Schadensausgleich.⁴³² Wenn Planungsnachteile vergütet werden müßten, sollte dies umgekehrt auch für Planungsvorteile gelten. Die Argumentation für den PLWA mit der Zielsetzung der Beseitigung der Ungleichbehandlung der von städtebaulichen Maßnahmen betroffenen Bodeneigentümer⁴³³ führt nicht zu einem echten Ausgleich zwischen Planungsvorteilen und Planungsschäden, da die Abschöpfung von Planungsmehrwerten erhebliche Mehreinnahmen für die Gemeinden erbracht hätte.⁴³⁴ Indirekt könne der PLWA jedoch zur Preisdämpfung beitragen, wenn die überschüssigen Mehreinnahmen für eine vermehrte Ausweisung und Erschließung von Bauland verwendet und damit die Gewinnerwartungen gedrosselt würden. Die Ausgleichung maßnahmebedingter Vorteile durch eine Geldleistung schließt die Einordnung des PLWA als Steuer aus (§ 3 Abs. 1 AO 1977), wenn sie die durch städtebauliche Maßnahmen erreichten Sondervorteile ausgleichen will und eine Gegenleistung für diese staatlichen Leistungen darstellen soll.

5.2 Die Bodenwertzuwachssteuer (BWZSt)

Die Bodenwertzuwachssteuer erfaßt Bodenwerterhöhungen - ungeachtet ihrer Entstehungsursachen. Zielsetzung ist hier nicht die Ausgleichung von Wertvorteilen, die durch staatliche Maßnahmen entstanden sind, sondern die Belastung von Wertsteigerungsgewinnen, die primär auf Änderungen im Bereich der preisbildenden Faktoren zurückzuführen sind (Angebot - Nachfrage). Sie ist damit eine "echte" Steuer.

Die Diskussionen über eine Bodenwertzuwachssteuer sehen einerseits die Abschöpfung (ganz oder teilweise) ohne Bezug

432) Dittus, W., Entwurf zu einem Baugesetz für die Bundesrepublik Deutschland, S. 39 ff; Janning, H., a.a.O., S. 115

433) Halstenberg, F., Lenort, N., u. Rößler, H.G., Vorteils- und Schadensausgleich im Planungsrecht, S. 34 ff; Haman, U., Bodenwert und Stadtplanung, S. 85 f

434) Janning, H., a.a.O., S. 116 f und 145

zur Ursache der Wertsteigerung im Zeitpunkt der Realisation, d. h., bei Veräußerung bzw. Handwechsel vor (Belastung realisierter Wertsteigerungsgewinne). Andererseits sollen Wertsteigerungen ohne Rücksicht auf ihre Entstehungsursachen auch ohne Veräußerung des Grundstücks periodisch erfaßt und teilweise abgeschöpft werden (Belastung nicht realisierter Wertsteigerungsgewinne). Es wird in jedem Falle die Erfassung sämtlicher Grundstücke gefordert, bebauter und unbebauter, und zwar von der einen Gruppe im Rahmen einer Änderung der allgemeinen ESt, KSt und GrSt und von der anderen Gruppe über eine neue Steuer, ähnlich der ESt, jedoch nicht an die ESt gekoppelt.⁴³⁶

Der größte Teil der Befürworter der Bodenwertzuwachssteuer sieht die Grundstücksbewertung durch den Steuerpflichtigen selbst vor. Der Selbstveranlagung sollen veröffentlichte Richtwerte, Kaufpreise und Zonenindizes Orientierungshilfe geben, und eine Kontrolle durch die Finanzbehörden ist nur stichprobenweise vorgesehen. Der veranlagte Wert soll gleichzeitig für die GrSt, VSt und ErbSt zugrunde gelegt werden.

Gegen die Bodenwertzuwachssteuer auf bebaute Grundstücke spricht, daß sie vorwiegend nicht spekulierende Bodeneigentümer trifft, die über keine Abwälzungsmöglichkeit verfügen. Die Steuer müßte aus der Substanz (Substanzverzehr⁴³⁶ durch BWZSt, VSt und GrSt) gezahlt werden und würde sich besonders unsozial auswirken für den Personenkreis mit geringem Einkommen und für den, der sich durch jahrelanges Sparen Bodeneigentum erworben hat. Eine Differenzierung müßte in jedem Falle zwischen eigengenutzten und nichteigengenutzten Wohnobjekten vorgenommen werden.

435) vergl. Weininger, H., a.a.O., S. 57 ff und 81 ff mit einer Vielzahl von Hinweisen auf Vorschläge der politischen Parteien und aus der Literatur

436) Engelken, K., a.a.O., S. 689 ff; Janning, H., a.a.O., S. 149

Zudem verstieße die BWZSt - Besteuerung von Substanzwerten - gegen den Grundsatz des Steuerrechts, nichtrealisierte Gewinne zu besteuern. Die Substanzwerterhöhung individuellen Eigentums - z.B. durch Erschließung eines Grundstücks - stellt sich damit nicht als ein steuerrechtliches Problem. Eine eventuelle Mehrwertabschöpfung wäre in begrenztem Umfang nur durch Beiträge und Gebühren zu erreichen.⁴³⁷

Geht man u.a. von der Zielsetzung aus, einen Angebotsdruck auf den Baubodenmarkt ausüben zu wollen, so sind Beiträge (Umlegung der vollen Erschließungskosten) zusammen mit den Gebührenerhebungen (Folgelasten der Gemeinden für die soziale Infrastruktur) ein geeignetes Mittel.

Ein weiteres Gegenargument gegen die BWZSt ist die Überwälzungsmöglichkeit (auf z.B. Mieter, Letzterwerber bei der Eigennutzung) und damit verbunden eine Baulandpreisverteuerung (mit den eigentums-, wohnungs-, miet- und sozialpolitischen Folgewirkungen⁴³⁸).

5.3 Die steuerliche Beurteilung einer Bodengewinnabgabe
Zunächst ist zu fragen, ob eine Wertzuwachsabgabe überhaupt als Steuer eingestuft werden kann.

Hierfür ist der Ausgangspunkt maßgebend. Geht man davon aus, daß es sich um die Ausgleichung der durch Entwicklung und Neugestaltung vermittelten und durch die Höhe der maßnahmebedingten Wertdifferenz erreichten Sondervorteile handelt, so ist die Mehrwertabgabe nicht als Steuer einzuordnen. Gemäß § 3 AO sind Steuern "Geldleistungen, die

437) Kirchhof, P., Besteuerungsgewalt, S. 34, Fußn. 95

438) Engelken, K., Ist der Planungswertausgleich verfassungswidrig?, S. 10 ff; Engelken vertritt ebenfalls die Ansicht, daß Gewinne nur dann als realisiert bezeichnet werden können, wenn sie auf dem Markt durch Verkauf oder ähnliche Marktvorgänge tatsächlich dem Eigentümer zugeflossen sind.

nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen ..." Da der Ausgleichsbetrag erst nach Realisierung der neuen Baunutzbarkeit erhoben wird, stellt er eine Gegenleistung für realisierte Vorteile dar.⁴³⁹

Der Gedanke der Gegenleistung für die maßnahmebedingte Leistung schließt die Abgabenform der Steuer aus. Die Inanspruchnahme dieser Wertsteigerungen durch einen Abgabebetrag stellt sich als eine eigentumsgestaltende Lenkungsmaßnahme mit bestimmten verteilungs- und bodenpolitischen Zielsetzungen dar.⁴⁴⁰ Das Gesamtsystem muß daher grundlegend verfassungsrechtlich am Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG gemessen werden und muß den Anforderungen dieser Verfassungsbestimmungen genügen.⁴⁴¹ Stellt man nun auf eine Mehrwerterfassung durch eine Bodengewinnabgabe als eine Steuer ab, so wäre diese zunächst am § 30 AO zu prüfen. Die erhobene Abgabe stellt keine spezielle Gegenleistung für die planerische und planungsdurchführende Maßnahme dar (wie z.B. Erschließungskosten gemäß § 127, 128 BBauG), sondern lediglich für ein gesamtes Bündel von Maßnahmen, die im einzelnen nicht aufgeschlüsselt werden. Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein: für eine BWZSt kann dies bejaht werden, da sie als Hauptzweck verfolgt, wirtschafts- und sozialpolitische Lenkungen zu übernehmen mit dem Nebenzweck der Einnahmeerzielung.

439) Janning, H., a.a.O., S. 411

440) Badura, P., Der verfassungsrechtliche Rahmen der Baugesetznovelle, Stellungnahme im Rahmen der Anhörung von Sachverständigen zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des BBauG in Stenogr. Protokoll der 33. Ausschußsitzung am 12.11.1974, S. 107, Ziff. 26

441) Auf den Eigentumsschutz des Art. 14 GG und die Inhaltsbestimmung des Eigentums durch den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG soll hier nicht im einzelnen eingegangen werden. Hier sei verwiesen insbesondere auf den grundlegenden Beitrag von Kirchhof, P., Besteuerungsgewalt, S. 20 ff und S. 79 ff; Klein, F., Art. 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention? S. 229 ff; sowie Janning, H., a.a.O., mit einer Vielzahl von Literaturhinweisen

Gegen die BWZSt als periodisch wiederkehrende Steuer auf einen periodisch zu ermittelnden Wertzuwachs⁴⁴² spricht die Systematik des geltenden Steuerrechts. Die BWZSt stellt nur auf eingetretene Wertsteigerungen oder Vorteile beim Grund und Boden ab, und nicht auf die Gewinnrealisierung. Sie will keine Gewinnbesteuerung durchführen, sondern eine Mehrwertbesteuerung. Würde die BWZSt eine Gewinnsteuer sein, die aus Anlaß eines Verkehrsvorgangs anfiel, so könnte eine Besteuerung nicht stattfinden, wenn kein Wertzuwachs vorhanden wäre. Daraus kann man die Konsequenz ziehen, daß, wenn die BWZSt sich in die Systematik des geltenden Steuerrechts als eine zusätzliche Steuer einordnen ließe, sich die Frage aufdrängt, ob nicht "unverdiente" Gewinne beim Grund und Boden im Rahmen der geltenden Steuergesetze "abgeschöpft" werden könnten. Die BWZSt kommt damit der sachlichen Systematik der ESt nahe, wenn auch einer Erhebung wie bei den Real- oder Verkehrsteuern⁴⁴³ der Vorrang zu geben wäre.

Im folgenden soll überprüft werden, ob ein Bodenwertzuwachs durch bestehende Steuerarten erfaßt werden kann.

6. Möglichkeiten der Besteuerung von Wertsteigerungen durch Reformen im geltenden Steuerrecht

6.1 Einkommensteuerrecht

Einkommensteuerrechtlich wird im geltenden Steuerrecht der Gewinn aus Grundstücksveräußerungen nur z.T. erfaßt. Dabei ist zu trennen zwischen dem Veräußerungsgewinn aus Privatvermögen und dem Veräußerungsgewinn aus Betriebsvermögen. Seit dem 1.7.1970 entsprechen Grundstücksveräußerungen der Land- und Forstwirtschaft der Veräußerung aus

442) Wobei sich die Frage stellt, wie z.B. inflationsbedingte Preissteigerungen Berücksichtigung finden sollen

443) Zur Anknüpfung an den Verkehrsakt und die schnelle Realisierbarkeit der Steuer bei der Bodengewinnabgabe: Klein., F., Verkehrsteuer, S. 619

dem Betriebsvermögen. Das Steuerprivileg der Landwirtschaft bei Verkauf von Grund und Boden als Bauland sollte aufgehoben werden: denn sobald Grundstücke aus dem Anlagevermögen entnommen und veräußert werden, entfällt der Grund für die bevorzugte Behandlung. Der Grund und Boden kann dann nicht mehr als elementar notwendige Betriebsgrundlage angesehen werden.⁴⁴⁴ Eine Vergünstigung sieht § 6 b, c EStG für das Grundvermögen vor, das zum Anlagevermögen gehört. Ein durch Veräußerung von Grund und Boden entstandener Gewinn bleibt steuerfrei, wenn eine Reinvestition in Grund und Boden erfolgt. Veräußerungsgewinne, die bei der Veräußerung von Grund und Boden aus dem Privatvermögen entstehen, bleiben einkommensteuerfrei, sofern sie nicht als Spekulationsgewinne anfallen (Spekulationsfrist: Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks ist weniger als zwei Jahre lang).

Ohne grundlegende Änderung des geltenden Steuerrechts besteht die Möglichkeit, Grundstücksveräußerungsgewinne generell zur ESt heranzuziehen⁴⁴⁵, d. h., die Begünstigung bei der Veräußerung von Grund und Boden bis auf einige Einzelfälle bei Sanierungs- und öffentlichen Maßnahmen generell aufzuheben. Es ist Hartz⁴⁴⁶ zuzustimmen, der die Gleichbehandlung von Veräußerungsgewinnen aus dem privaten und betrieblichen Vermögen bejaht, was gemäß dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt erscheint, wenn man davon ausgeht, daß das Grundstücksgeschäft nicht getätigt würde, wenn es den Vertragspartnern nicht Vorteile brächte. Ein einkommensteuerbefreiter Erlös aus der Veräußerung von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen wird bei Reinvestition allgemein abgelehnt, da dies vom Stand-

444) Becker, E., Grundlagen der Einkommensteuer, S. 447, 454 f

445) so auch Conradi, P., Dieterich, H., u. Hauf, V., a.a.O., S. 105 ff

446) Hartz, W., a.a.O., S. 745

punkt der Steuergerechtigkeit aus gesehen nicht vertretbar sei.⁴⁴⁷ Die Vermögensbildung bei den wirtschaftlich Selbständigen werde damit besonders begünstigt. Eine Verneinung würde aber die Reinvestitionsmöglichkeit stark beschneiden. Eine Begünstigung wollen manche nur dann im gewerblichen Bereich sehen, wenn Grundstückseigentümer unter öffentlichem Zwang verkaufen, um dann mit dem Erlös Ersatzgrundstücke zu kaufen. Ob nun eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus dem privaten oder betrieblichen Vermögen zu dem allgemeinen Progressionstarif⁴⁴⁸ oder zu einem Sondertarif⁴⁴⁹ befürwortet wird, so wird wohl verkannt, daß die Inflationsrate beim Grundbesitz sich besonders hoch auswirkt. Der Erwerb eines Ersatzgrundstücks in einer angemessenen Frist müßte zunächst möglich sein, um dann den verbleibenden Gewinn der ESt zu unterwerfen.

Auch eine Ausdehnung der Spekulationsfrist des § 23 EStG für die Veräußerung von Grundbesitz aus dem Privatvermögen auf einen längeren Zeitraum, i.d.R. 5 bis 10 Jahre⁴⁵⁰, wird verschiedentlich vorgeschlagen⁴⁵¹, wobei eine Verlängerung über die jetzige Spekulationsfrist hinaus zu einer weiteren Einschränkung des Bodenangebots führen würde. Schwierigkeiten bereitet in jedem Falle die Ermittlung der Herstellungsbzw. Anschaffungskosten in den Fällen, in denen ein Grund-

447) Weininger, H., a.a.O., S. 35 mit weiteren Literaturhinweisen - im Gegensatz hierzu Hartz, W., a.a.O., S. 745

448) Weininger, H., a.a.O., S. 37

449) Hartz, W., a.a.O., S. 745

450) Bockelberg, von, H., Eigentumsgarantie des Art. 14 GG als Grundlage des freiheitlichen und sozialen Rechtsstaats und die mögliche Aushöhlung dieser Garantie durch das Steuerrecht, S. 672; Hofmann, W., Bodeneigentum und Gesellschaft - Theorie und Wirklichkeit, S. 25; Weininger, H., a.a.O., S. 61 mit weiteren Literaturhinweisen

451) Weininger, H., a.a.O., S. 37 mit Verweis auf den Mehrheitsvorschlag der Steuerreformkommission: 8 Jahre unterliegt der Veräußerungsgewinn voll der Besteuerung, jedoch vom 6. Jahr an mit degressivem Steuersatz; Mittelsteiner, K.H., Vorschläge zur Reform der ESt, S. 232

stück so lange seinem Eigentümer gehört, daß es an einem brauchbaren Vergleichswert fehlt. Die Schwierigkeiten der Ermittlung des gemeinen Wertes bei der Einführung der Steuerpflicht für diese Grundstücke könnte überwunden werden durch die gefundenen Lösungen, die bei der Einführung der Steuerpflicht für landwirtschaftliche Bodenveräußerungsgewinne durch das II. StÄndG 1971 zugrundegelegt wurden.⁴⁵²

Eine generelle Erfassung von Bodenveräußerungsgewinnen durch die ESt könnte bereits bei einer laufenden ESt-Reform eingeführt werden und bietet den Vorteil, daß sie unabhängig von dem Einheitswert ist. Einer Einführung ist zuzustimmen, wobei Schwierigkeiten für "Altbesitz", d.h., für Grundbesitz, der sich bereits lange vor Einführung einer solchen Steuerpflicht in der Hand des Veräußerers befunden hat, unvermeidbar sind. Für diesen Grundbesitz wäre ein Wert - der gemeine Wert - bei Einführung der Steuerpflicht anzusetzen. Auch die Erfahrungen, die zwischenzeitlich bei der Veräußerung von landwirtschaftlichem Boden gemacht wurden, könnten bei der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuerpflicht für die Veräußerung von Grund und Boden aus dem Privatvermögen Berücksichtigung finden.

Auch in der Erhöhung des Vermögenssteuertarifs für körperschaftssteuerpflichtige Unternehmen (die gezahlte VermSt ist bei der KörpSt im Gegensatz zur ESt nicht abzugsfähig) wird u.U. eine Preisbremse gesehen und im Hinblick auf Art. 3 GG als sachgerecht angesehen. Gerechtfertigt scheint dies im Hinblick auf die wachsende Akkumulation von Grundbesitz in der Hand kapitalkräftiger juristischer Personen (Banken, Versicherungen etc.), die infolge ihrer Zahlungskraft und wegen der bei ihrer kommerziellen Nutzung gegebenen hohen Rentabilität des Bodens regelmäßig

452) so auch Hartz, W., a.a.O., S. 745

jeden Preis zu zahlen bereit sind.⁴⁵³

6.2 Einheitswertabhängige Steuern

Die Grundsteuer wird als Realsteuer von den Gemeinden auf den in ihrem Gebiet liegenden Grundbesitz erhoben. Finanzwissenschaftlich wird sie u. a. mit dem Äquivalenzprinzip⁴⁵⁴ begründet, nämlich Grundstückseigentum an den Lasten zu beteiligen, die den Gemeinden durch Grundbesitz erwachsen (Leistungs- und Gegenleistungsverhältnis). Ihre Aufgabe als Finanzquelle der Gemeinden ist unbestritten, ihre Finanzfunktion ist jedoch dadurch stark gestört, daß die Einheitswerte nicht zeitnah sind. Über zeitnahe, den Verkehrswerten angepaßte Einheitswerte wäre die aktualisierte GrSt ein geeignetes Mittel, einen Teil der Wertzuwächse abzuschöpfen⁴⁵⁵, und sie könnte nach ihrer objektsteuerlichen Gestaltung den kommunalen Verhältnissen gut Rechnung tragen.⁴⁵⁶ Nach Janning spricht gegen die Erfassung des Wertzuwachses durch die GrSt jedoch, daß keine gezielte Inanspruchnahme stattfinden kann, da der "Wertzuwachs nicht als Stromgröße" sondern lediglich als "Bestandsgröße" erfaßt wird.⁴⁵⁷

Schwierigkeiten bieten immer noch Umbewertungen von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, die nur vorgenommen werden können, wenn die betreffenden Grundstücke mit großer Wahrscheinlichkeit eine andere Nutzung erfahren, d. h., so-

453) Weininger, H., a.a.O., S. 39; Haller, H., Die Steuern, S. 13 ff

454) Haller, H., Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, S. 248 ff

455) Weininger, H., a.a.O., S. 20 ff, nimmt hierzu ausführlich Stellung; Conradi, P., Dieterich, H., u. Hauf, V., a.a.O., S. 105 ff mit ausführlichen Vorschlägen zur Reform des Einheitswertes

456) SchrR des Bundesfinanzministeriums, Gutachten zum Gemeindesteuersystem, S. 24

457) Janning, H., a.a.O., S. 162 f

fern es sich um erschlossene oder im Bebauungsplan als Bauland ausgewiesene Grundstücke handelt.

Die Belastung des Grundbesitzes mit der VSt, ErbSt und Schenkungssteuer wird allgemein nicht angefochten. Die wenig zeitnahen Grundstückseinheitswerte führen hier jedoch zu Verzerrungen, so daß der Gleichheitsgrundsatz nicht gewahrt und das Grundvermögen unverhältnismäßig privilegiert ist.

6.3 Grunderwerbsteuer

Die GrEST als Verkehrsteuer besteuert in erster Linie den entgeltlichen Eigentumswechsel an Grundstücken. Sie erfaßt als Grundstücksumsatzsteuer sowohl Grundstücksverkäufe von Unternehmungen als auch von Privatpersonen. Sie ist verwaltungstechnisch einfach zu erfassen und fragt nicht nach einer persönlichen Leistungsfähigkeit, weil die Vornahme des Verkaufsaktes als Ausdruck der Leistungsfähigkeit gilt.⁴⁵⁸ Die GrEST in der jetzt geltenden Form, jeglichen Grundstücksverkehr zu besteuern, bietet die Möglichkeit, einen Teil der zwischen zwei Verkehrsakten eingetretenen Wertsteigerung durch die öffentliche Hand bereits ohne Reformen des geltenden Steuerrechts abzuschöpfen.

Bedingt durch die wachsenden wirtschaftlichen und politischen Bindungen der westeuropäischen Staaten wird eine Harmonisierung der Steuern in der Europäischen Gemeinschaft angestrebt, und es wird die Abschaffung der GrEST als eine besondere USt immer wieder diskutiert.⁴⁵⁹

458) Klein, F., Verkehrsteuern, S. 615

459) u.a. auch: Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaft für eine 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, BT-Drucksache 7/913 vom 19.7.1973; Baur, U., a.a.O., S. 133, 138: Da die GrEST den Gemeinden mit 4% und dem jeweiligen Land mit 3% zufließt, die USt jedoch eine Gemeinschaftssteuer von Bund und Ländern ist, müßte hier eine verfassungs- und haushaltsrechtliche Lösung gefunden werden.

Eine Abgabe auf den Grundstücksverkehr soll in das MWStG inkorporiert werden, wobei ein entsprechender Vorsteuerabzug vorgesehen ist. Für die GrEST gelte auch, daß sie einer modernen Verkehrsteuer nicht mehr entspreche.⁴⁶⁰ Ihre Kumulativwirkung bei mehreren Erwerbsvorgängen führe zu einem Wertverzehr. Hiergegen sei gesagt, daß die Umsatzbesteuerung von Grund und Boden (z.B. einmalig, unvermehrbar) nicht mit der Besteuerung von Verbrauchsgütern nach dem Mehrwert verglichen werden kann. Der Eingang der GrEST in den Grundstückspreis, d. h., die Abwälzung auf den Erwerber, spricht nicht gegen die GrEST und kann nicht als eine spezielle Eigenart der GrEST angesehen werden. In einer freien Marktwirtschaft wird jede Steuer überwältigt, wenn die Marktlage von Angebot und Nachfrage es gestattet.

Oftmals wird die Beschränkung der Mobilität der Arbeitskräfte als Argument gegen die GrEST vorgebracht.⁴⁶¹ Erfahrungswerte, ob die Mobilität der Arbeitskräfte tatsächlich durch die GrEST bei einem erforderlichen Verkauf des Grundeigentums gehemmt wird, liegen nicht vor.⁴⁶² Diesem Argument für die Abschaffung der GrEST dürfte daher nicht zuzustimmen sein, da eine Immobilität auf dem Grundstücksmarkt - verursacht durch die GrEST - nicht nachgewiesen werden kann.

Die Verfechter für die Abschaffung der GrEST beurteilen diese Steuer deshalb u. a. kritisch, weil etwa 80 % aller Erwerbsvorgänge unter die Befreiungstatbestände fallen und die Steuer damit uneffizient werde. Nach den hier angestellten Untersuchungen (siehe ausführlich im Anhang II) sind je-

460) Hartz, W., a.a.O., S. 742

461) Ostendorf, B., Einführung einer BWZSt - Aufhebung der GrEST und Wegfall der einkommensteuerlichen Erfassung von Bodenwertgewinnen, S. 137 ff

462) Es wird sich zeigen, ob das neue Steuervergünstigungsgesetz für den Verkauf/Erwerb von "Altbauten" eine größere Mobilität von Arbeitskräften zur Folge hat.

doch nur etwa 60 % aller Grundstücksumsätze von der GrEST befreit. Für die GrEST gilt gemäß den durchgeführten Aufzeichnungen, daß sie zu erheblichen Einnahmen für die Länder und Gemeinden führt.⁴⁶³

6.4 Zusammenfassende Beurteilung

Die Besteuerung von Grund und Boden nach dem geltenden Steuerrecht gibt sicherlich Ansatzpunkte für eine Reform, die geeignet wäre, den Grund und Boden anderen Vermögens- und Anlagegütern steuerlich gleich zu stellen und damit entlastend auf den Bodenmarkt einzuwirken.⁴⁶⁴ Bisher nicht erfaßte Steuertatbestände könnten dann ohne Einführung einer neuen Steuer erfaßt und besteuert werden (z. B. Besteuerung der Grundstücksveräußerungsgewinne des Privatvermögens, Angleichung der Einheitswerte an die Verkehrswerte) und dadurch das Bodenproblem entschärfen. Diskutiert wird jedoch in der Literatur und Politik in unzähligen Modellen die Einführung einer neuen Steuer (BWZSt), die Wertsteigerungen beim Grund und Boden "systematischer, vollständiger und daher gerechter" erfassen soll. Die Bundesregierung hatte in ihrer Regierungserklärung vom 18.1.1973 die Vorbereitung einer BWZSt angekündigt, die das Angebot an Bauland in städtischen Regionen vergrößern und zur Dämpfung des Preisanstiegs auf dem Bodenmarkt beitragen sollte. In der Regierungserklärung vom 17.5.1974 hat sie hierzu erklärt, daß der Stand der Vorbereitungen erkennen ließe, daß eine BWZSt in der laufenden Legislaturperiode nicht zum Abschluß gebracht werden könne.⁴⁶⁵ Das Scheitern der Bemühungen ist wohl nicht

463) siehe hierzu Anhang II, S. 5

464) über die ESt realisierte Gewinne, über die GrSt nicht realisierte Gewinne sowie Ausübung eines Verkaufsdrucks für baureife Grundstücke über Abgaben und Gebühren

465) Bielenberg, W., a.a.O., S. 19

zuletzt darauf zurückzuführen, daß die Einführung einer BWZSt u. a. die Neufeststellung zeitnaher Bodenwerte und ihre kurzfristige Anpassung an die laufende Entwicklung auf dem Bodenmarkt voraussetzt. Insbesondere wirft eine bodenpolitische Entscheidung über die Einführung einer BWZSt grundlegende verfassungsrechtliche Fragen auf.

Anhang I

Betreuungs - Vertrag

Herausgegeben vom Gesamtverband Gemeinnütziger

Wohnungsunternehmen e. V. gemäß § 12 WGDDV

(Ausgabe April 1969)

§ 3

Wirtschaftliche Betreuung

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betreuung wird das Wohnungsunternehmen

- 1) die Regelung der dinglichen Rechtsverhältnisse des Baugrundstücks betreiben,
- 2) die Gesamtkosten kalkulieren,
- 3) den Finanzierungsplan aufstellen,
- 4) die Kapital- und Bewirtschaftungskosten/Lasten ermitteln,
- 5) die Anträge zur Beschaffung der Fremdfinanzierungsmittel bearbeiten,
- 6) die Darlehnsverträge bearbeiten und die dingliche Sicherung vorbereiten,
- 7) die öffentlichen und privaten Finanzierungsmittel hereinholen,
- 8) Vor- oder Zwischenfinanzierung mit fremden oder eigenen Mitteln betreiben,
- 9) den Rechnungs- und Zahlungsverkehr abwickeln,
- 10) den Bauherren gegenüber Behörden, Darlehnsgebern, Architekten, Bauausführenden, Lieferanten usw. vertreten und die Vorteile bei der Baustoffbeschaffung im vereinbarten Umfang weitergeben,
- 11) die dem Bauherren obliegenden Anzeige-, Mitteilungs- und Vorlagepflichten wahrnehmen,
- 12) folgende Versicherungen für das Bauvorhaben abschließen:
 - a) Bauwesen-Versicherung,
 - b) Bauherren-Haftpflichtversicherung,
 - c) Rohbau-Versicherung,
 - d) Gebäude-Feuerversicherung,
 - e) Leitungswasserschäden-Versicherung,
 - f) Allgemeine Haftpflicht-Versicherung des Grundstückseigentümers,
 - g) Sturmschäden-Versicherung,
- 13) bis zur Schlußabrechnung die Gewährleistungsansprüche gegenüber Bauunternehmern und Handwerkern wahrnehmen,
- 14) die Schlußabrechnung aufstellen,
- 15) die endgültige Wirtschaftlichkeits-/Lastenberechnung aufstellen.

§ 4

Technische Betreuung

Im Rahmen der technischen Betreuung wird das Wohnungsunternehmen

- 1) den Entwurf anfertigen,
- 2) die Bauvorlagen anfertigen und die Baugenehmigung beantragen,
- 3) die Ausführungszeichnungen anfertigen,
- 4) die Leistungsverzeichnisse und Leistungsbeschreibungen ausarbeiten,
- 5) die Bauleistungen ausschreiben oder Angebote einholen,
- 6) die künstlerische Oberleitung übernehmen,
- 7) die technische und geschäftliche Oberleitung übernehmen,
- 8) die Bauleitung, d. h., die Überwachung der Bauausführung auf der Baustelle (örtliche Bauführung, die Prüfung und Abnahme der Leistungen und die Prüfung der Rechnungen auf Richtigkeit) durchführen,
- 9) die behördlichen Abnahmen herbeiführen.

Anhang II

Gegenüberstellung des Grunderwerbsteueraufkommens zum Steueraufkommen
der Länder und Gemeinden sowie die Höhe der Grunderwerbsteuer-Befreiung
=====

	Kassenm. Steuerauf- kommen der Länder u. Gemeinden (ohne Gemeinsch.St.) in TDM	GrEst-Auf- kommen in TDM	GrEst-Befreiungen am Grundstückssums. in % in TDM
<u>Baden- Württemberg</u>			
1970	3 687 473	166 246	ca. 80 % 664 984
1971	4 323 912	187 832	751 328
1972	4 980 755	210 272	841 088
1973	5 713 082	228 940	915 760
1974	5 889 545	212 952	851 808
1975	6 011 022	229 262	917 048
1976	6 899 617	278 439	1 113 396
<u>Bayern</u>			
1970	4 138 489	214 614	ca. 80 % 858 456
1971	4 661 985	232 434	929 736
1972	5 331 529	257 839	1 031 356
1973	6 038 505	287 099	1 148 396
1974	6 365 017	252 970	1 011 880
1975	6 423 294	262 044	1 048 176
1976	7 401 637	322 354	1 289 416
<u>Berlin</u>			
1970	969 771	36 202	ca. 80 % 144 808
1971	1 017 969	36 222	144 888
1972	1 132 335	51 395	205 580
1973	1 214 546	63 546	254 184
1974	1 324 876	48 475	193 900
1975	1 367 768	63 836	255 344
1976	1 508 784	59 443	237 772

Bremen

1970	419 725	19 409	ca. 60 *	29 113
1971	454 238	20 391		30 586
1972	538 590	20 977		31 465
1973	624 377	21 933		32 899
1974	643 970	19 173		28 759
1975	635 946	24 741		37 111
1976	714 381	27 685		41 527

Hamburg

1970	1 195 483	32 500	ca. 75 *	97 500
1971	1 315 949	36 800		110 400
1972	1 477 904	45 600		136 800
1973	1 649 146	54 500		163 500
1974	1 783 941	48 300		144 900
1975	2 042 699	77 300		231 900
1976	2 121 661	57 900		173 700

Hessen

1970	2 463 888	110 423	70,5 *	263 889
1971	2 798 030	127 241		304 081
1972	3 174 781	145 317		347 283
1973	3 674 801	180 572		431 531
1974	3 797 052	151 390		361 792
1975	3 787 979	142 135		339 676
1976	4 240 025	184 009		439 709

Nieder-
sachsen

1970	2 435 135	115 988	ca. 64 *	206 200
1971	2 651 013	125 500		223 111
1972	2 974 596	139 445		247 902
1973	3 445 472	159 486		283 530
1974	3 524 134	158 312		281 443
1975	3 623 008	173 150		307 822
1976	3 910 417	207 515		368 915

Anhang II (Seite 3)

Nordrhein- Westfalen

1970	7 467 378	237 151	ca. 63 %*	403 797
1971	8 216 242	266 259		453 359
1972	9 307 052	282 549		481 096
1973	10 318 042	330 318		562 433
1974	11 084 394	329 673		561 335
1975	10 982 080	329 673		561 335
1976	12 308 506	430 000 (gesch.)		732 162

Rheinland- Pfalz

1970	1 296 768	65 250	ca. 75 %*	195 750
1971	1 446 042	71 273		213 819
1972	1 662 872	78 614		235 842
1973	1 910 907	80 473		241 419
1974	1 983 158	76 119		228 357
1975	1 969 986	87 901		263 703
1976	2 285 665	108 670		326 010

Saarland

1970	342 182	12 453	ca. 52 %*	13 490
1971	377 325	17 801		19 284
1972	414 005	15 771		17 085
1973	461 149	18 972		20 553
1974	499 707	18 048		19 552
1975	504 502	21 427		23 212
1976	557 299	22 064		23 902

Schleswig- Holstein

1970	793 948	45 892	ca. 62 %*	74 876
1971	871 033	51 624		84 665
1972	963 913	58 530		95 496
1973	1 108 782	71 402		116 498
1974	1 211 045	59 028		96 308
1975	1 217 275	69 041		112 645
1976	1 356 095	95 579 (gesch.)		155 944

Das Zahlenmaterial über das GrEST-Aufkommen in den einzelnen Bundesländern (gesamtes GrEST-Aufkommen der Länder und Gemeinden) wurde von den Finanzministerien bzw. Senaten zur Verfügung gestellt.

Um die tatsächliche Höhe grunderwerbsteuerbefreiter Grundstücksumsätze feststellen zu können, sind im Jahre 1976 in repräsentativen Oberfinanzdirektionen der meisten Bundesländer Aufzeichnungen geführt worden. Sofern hier authentische Werte vorliegen, sind diese mit einem * gekennzeichnet.

Die Zusammenstellung der zur Verfügung gestellten Werte hat gezeigt, daß nicht - wie bisher angenommen wurde - ca. 70 - 80% der Grundstücksumsätze von der GrEST befreit waren. Bis auf Hessen (70,5 %) fallen nur 60 - 64 % der Grundstücksumsätze unter die geltenden Vergünstigungsvorschriften.

Anhang II (Seite 5)

Vergleichende Zusammenstellung des Steueraufkommens des Bundes, der Länder und Gemeinden zum Grund- erwerbsteueraufkommen

Jahr	Steueraufkommen des Bundes in TDM	Steueraufkommen der Länder und Gemeinden (ohne Gemeinsch.St.) in TDM	GrEst-Aufkom- men der BRD in TDM	Anteil der GrEst- am Ges.steuer- kommen der Länder und Gemeinden in %	"Subvention" durch GrEst-Ver- günstigungen gemessen am St.- aufkommen der Länder u. Gemein. in TDM	in %
1970	152 555 122	25 210 238	1 056 128	4,18	2 952 863	10,48
1971	170 970 195	28 133 740	1 173 377	4,17	3 247 857	10,02
1972	195 623 430	31 958 232	1 306 309	4,08	3 670 993	10,30
1973	223 845 514	36 128 809	1 497 241	4,14	4 170 703	10,34
1974	239 059 704	38 106 842	1 374 440	3,60	3 780 034	9,02
1975	240 826 840	38 465 558	1 507 873	3,92	4 144 563	9,72
1976	266 754 094	43 505 125	1 793 568	4,12	4 902 453	10,12

Anmerkung: Das Zahlenmaterial über das Steueraufkommen des Bundes sowie der Länder und Gemeinden wurde entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, Fachserie L, Finanzen und Steuern, Reihe 2, Steuerhaushalt von Bund, Ländern und Gemeinden

Anhang III

Zusammenstellung der landesrechtlichen Bestimmungen über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau
entnommen: IStB 1976, S. 101 ff

Land	Gesetz	Steuerbefreit ist der Grundstückserwerb zur Errichtung von	Steuerfreie Fläche	Nacherhebung der Grunderwerbsteuer
Baden-Württemberg	Grunderwerbsteu- Gesetz vom 25.5.1970 (Gesetzblatt f. Baden-Württem- berg Nr. 16 vom 7.7.1970)	steuerbegünstigten Gebäuden sowie der Erwerb eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück zur Schaffung einer steuerbegünstigten Eigentumswohnung. Als steuerbegünstigt gilt ein Gebäude, wenn mehr als 66 2/3%, bei Familienheimen mehr als 50%, der anrechenbaren Grundfläche auf steuerbegünstigten Wohnraum entfallen. Weiterhin der Ersterwerb durch eine natürliche Person innerhalb von 5 Jahren nach Fertigstellung eines Gebäudes mit einem höchstens 3-geschossigen steuerbegünstigten Wohngebäude mit nicht mehr als 3 Wohnungen oder einer steuerbegünstigten Eigentumswohnung, auch wenn das Objekt vermietet ist.	Das Grundstück bis zum 12-fachen der zu bebauenden oder bebauten Fläche	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb dem begünstigten Zweck zugeführt wurde, ferner u.a. wenn der Erwerber die Absicht aufgegeben hat, das Grundstück zu dem begünstigten Zweck zu verwenden. Bei Nacherhebung Zuschlag von 5% der Steuer je Jahr
Bayern	Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung für den sozialen Wohnungsbau vom 16.7.1969 (BStBl 1969 I 565) i.d.F. des 2. Gesetzes zur Änderung grunderwerbssteuerlicher Vorschriften	Gebäuden durch den Erwerber. Die Wohnungen u. Wohnräume müssen nach dem II. WoBaG grundsteuerlich begünstigt sein. Dient der Erwerb des Grundstücks der Errichtung eines Gebäudes, das nicht den Voraussetzungen eines Eigenheimes, einer Kleinsiedlung oder eines Kaufeigenheimes i.S. d. Vorschrift des II. WoBaG entspricht, so müssen mindestens 66 2/3 v.H. der anrechenbaren Grundfläche (Wohn- u.Nutzfläche) aller Räume auf Wohnungen u.Wohnräume entfallen, die nach dem II. WoBaG grundsteuerbegünstigt sind	bebaute Fläche mit den dazugehörenden Garagen, grundstücken, Höfen, Hausgärten u.Grünflächen, soweit sie bei Eigenheimen und Kleinsiedlungen das Zwölffache und bei anderen Gebäuden das Sechsfache betragen	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von 10 Jahren bezugsfertig bebaut wird. Ausnahmen sind möglich. Eine Nacherhebung findet auch bei Aufgabedes begünstigten Zwecks innerhalb der genannten Frist

noch Bayern	vom 13.3.1972 (BayGVBl 1972, 71) und unter Berücksichtigung grunderwerbsteuerlicher Vorschriften vom 8.10.1974 (BayGVBl 1974, 503)	Befreit ist ferner der erste Erwerb eines Wohngebäudes (mit nicht mehr als zwei Wohnungen) oder einer Eigentumswohnung, sofern die Wohnungen oder Eigentumswohnungen nach dem II. WoBaUG grunderwerbsteuerebegünstigt sind und der Erwerb innerhalb von 5 Jahren seit der Bezugsfertigkeit stattfindet	Fläche nicht übersteigen. Bei Hochhäusern sind Ausnahmen zu beachten wie obige Spalte	(z.B. bei Wegfall der Grundsteuervergünstigung wegen gewerblicher Nutzung von Wohnräumen) statt. Bei Nacherhebung Zuschlag bis zu 10% Veräußerung oder Vermietung des Objektes führt nicht zur Nacherhebung der GruSt; wohl aber die Aufgabe des Wohnzweckes (und somit Wegfall der Grundsteuervergünstigung) ab Erwerbszeitpunkt. Bei Nacherhebung Zuschlag bis zu 10%
Berlin	Grunderwerbsteuergesetz vom 18.7.1969 (GVBl S. 1034)	Gebäuden zur Schaffung neuer Wohn- oder anderer Nutzflächen durch planungsgemäße Bebauung. Planungsgemäß ist eine Bebauung, die von der Bauaufsichtsbehörde unbefristet und ohne Widerrufsvorbehalt genehmigt worden ist und die Höchstgrenze des baurechtlich zulässigen Masses der Nutzung um nicht mehr als 25 v.H. unterschreitet	Beim Erwerb eines Grundstücks zur Errichtung oder Fertigstellung eines Familienheims, eines Eigenheims, oder eines Kaufeigenheims wird	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von 5 Jahren zum steuerbegünstigten Zweck verwendet oder schon vorher dieser Zweck aufgegeben wird und u.a. eine Weiterver-

nach Berlin			für die auf den Grund und Boden entfallende Gegenleistung Steuerbefreiung nur für eine Grundstücksfläche bis zum Zwölffachen der überbauten Fläche, mindestens aber bis zu 600 qm gemährt	äußerung des Grundstücks durch den Erwerber vor Vollendung des Bauvorhabens, wird auf die nachzuerhebende Steuer ein Aufgeld erhoben; es beträgt 1/2 v.H. für jeden vollen Monat vom Erwerb des Grundstücks an gerechnet bis zur Entstehung der Steuerschuld
Bremen	Gesetz über die Befreiung des sozialen Wohnungsbaues von der GrEST in der Fassung vom 19.12.1961	Gebäuden, die zu mehr als 66 2/3 v.H. der anrechenbaren Grundflächen grundsteuerbegünstigte Wohnungen enthalten. Ferner der Erwerb eines Grundstücks mit zu mehr als 50 v.H. beschädigten Gebäuden zur Wiederherstellung des zerstörten Gebäudeteils mit mehr als 66 2/3 v.H. steuerbegünstigten Wohnungen. Ferner der Erwerb eines Grundstücks durch eine Gemeinde zur Weiterveräußerung oder Weitergabe im Erbbaurecht, wenn das Grundstück innerhalb von zwei Jahren weiterveräußert wird. Das gleiche gilt für den Erwerb eines Grundstücks durch eine Wohnungsbaugesellschaft oder ein Bauunternehmen zur Errichtung von Gebäuden oder Eigentumswohnungen nach oben Satz 1 für Rechnung des künftigen Eigentümers. Dabei darf der Veräußerungspreis nicht höher als die tatsächlichen Aufwendungen sein. Steuerbefreit ist weiterhin der erste Erwerb von Grundstücken (einschließlich Eigentumswohnungen) von einem	Überbaute Fläche und zugehöriger Hofraum und Hausgarten in der üblichen Größe. Bei Gebäuden mit nicht mehr als zwei Wohnungen höchstens 1250 qm	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von zwei bzw. fünf Jahren nach dem Erwerb zum steuerbegünstigten Zweck verwendet oder schon vorher diewer Zweck aufgegeben wird. Bei Nacherhebung Zuschlag von 0,5 v.H. je Monat

noch Bremen		Baunternehmen oder einer Baugesellschaft, auf deren Gebäude nach oben Satz 1 errichtet werden oder wurden, wenn die Wohnungen bei Erwerb höchstens seit fünf Jahren bezogen sind.			
Hamburg	GrEStG in der Fassung vom 26. April 1966	Gebäuden mit Wohnungen, deren anrechenbare Grundfläche aller Räume zu mehr als 66 2/3 v.H. auf Wohnungen entfällt, die nach den Vorschriften der Wohnungsbaugesetzgebung grundsteuerbegünstigt sind. Steuerfrei ist ferner der Erwerb eines Grundstücks zur Errichtung eines Familienheimes, Eigenheimes oder Kauf-eigenheimes mit ausschließlich steuerbegünstigten Wohnungen, desgleichen der Erwerb solcher Eigenheime und der Erwerb von eigen-genutztem Wohnungseigentum sowie der Rück-erwerb und die Weiterveräußerung eines Familienheims, eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung durch den Bauträger. Weiterhin der Erwerb oder Austausch von Grundstücken aus Anlaß von Maßnahmen nach dem Hamburger Auf-baugesetz und dem Bundesbaugesetz.	Bei Bebauung mit Eigenheimen 1.500 qm je Grundstück	Wenn das Grund-stück nicht innerhalb von fünf Jahren, bei nicht erschlos-senen Grundstücken 10 Jahren nach dem Erwerb zum steuerbe-günstigten Zweck ver-wendet wird. Der Erwerb eines Eigenheims oder eines Wohnigentums hat den Nachweis der Grundsteuerbefreiung innerhalb von zwei Jahren zu führen.	
Hessen	Gesetz zur Ände-rung und Ergän-zung des Grund-erwerbssteuer-rechts vom 31.5.1965	Wohnraum i.S. des § 2 Abs. 2 II. WoBauG, des-sen Grundfläche zu 66 2/3 v. H. auf grund-steuerbegünstigten Wohnraum entfällt, der erstmalige Erwerb eines Familienheimes oder einer eigengenutzten Eigentumswohnung; der Erwerb eines Grundstücks zur weiteren Ver-äußerung oder zur Vergebung im Wege des Erb-baurechts durch eine Gebietskörperschaft, durch Organe der staatlichen Wohnungspolitik und gemeinnützige Wohnungsunternehmen.	Überbaute Fläche einschl. Hofräume und Gärten, so-wweit die Gesamt-grundstücksfläche das Fünftache der überbauten Fläche nicht übersteigt, mindestens der Erwerb von 600 qm	Wenn der Erwerber des Grundstücks binnen fünf Jahren, vom Ausstellungstag der Unbedenklichkeitsbe-scheinigung an gerech-net, die geforderten Bescheide oder Be-scheinigungen nicht vorlegt	

Anhang III (Seite 5)

noch Hessen		Ferner u. a. Rückwerb und die Veräußerung eines Familienheimes oder einer eigengenutzten Eigentumswohnung durch den Veräußerer, der das Familienheim oder die eigengenutzte Eigentumswohnung geschaffen hat	bei Kleinsiedlungen 1.000 qm und bei Trümmergrundstücken auch die Gebäudereste sind steuerfrei.	und den steuerbegünstigten Zweck aufgegeben hat oder nach Bezugsfreiheit das Eigentum oder Wohnungseigentum nicht auf den Erwerber übergegangen ist.
Niedersachsen	Gesetz über die Befreiung des sozialen Wohnungsbaues von der GrESt i. d. Fassung vom 17.2.1966	Gebäuden, wenn diese zu mehr als 66 2/3 v. H. Wohnungen oder Wohnraum enthalten, die nach § 7 des I. WoBaG oder nach § 92 des II. WoBaG grundsteuerbegünstigt sind und die Errichtung durch den Erwerber erfolgt. Das gleiche gilt bei dem Erwerb eines Grundstücks mit mehr als 50 v. H. infolge außergewöhnlicher Einwirkung nicht auf natürlichen Verschleiß zerstörten Gebäuden für die Errichtung, die Wiederherstellung oder den weiteren Ausbau. Ferner der Grundstückserwerb durch eine Gemeinde, einen Landkreis, eine Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts einschließlich ihrer öffentlich-rechtlichen Körperschaften, ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen oder ein Organ der staatlichen Wohnungspolitik zwecks Weiterveräußerung oder Tausch oder Vergebung im Wege des Erbaurechts an den Erwerber, der auf dem Grundstück grundsteuerbegünstigte Wohnungen errichten will; weiterhin der erste Erwerb eines Grundstücks, auf dem grundsteuerbegünstigte Wohnungen errichtet wurden, wenn z. Z. des Erwerbs Wohnungen in den Gebäude noch nicht oder höchstens seit fünf Jahren bezogen sind. Grunderwerbsteuerbefreiung unter	Bebaute Fläche einschl. Garage nebst Hofräumen und Hausgärten in üblicher Größe	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb zum steuerbegünstigten Zweck verwendet oder schon vorher der steuerbegünstigte Zweck aufgegeben wird. Im Falle des Erwerbs eines unbauten Grundstücks und der Bebauung durch den Erwerber verlängert sich die Frist auf sechs Jahre, wenn der Erwerber vor Ablauf von vier Jahren seit dem Erwerbsvorgang dem Finanzamt nachweist.

nach Niedersachsen		bestimmten Voraussetzungen ist auch der Erwerb eines Grundstücks als Ersatz- oder Austauschland für Wohnungsbauzwecke sowie der Erwerb eines Grundstücks im Zustand der Bebauung mit Wohnungen oder Wohnraum im o. a. Rahmen.		daß die Bauplanung abgeschlossen und mit den Bauarbeiten begonnen worden ist. Erwerbsvorgänge für Ersatz- und Austauschland müssen innerhalb von zwei Jahren abgeschlossen sein.
Nordrhein-Westfalen	Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung für den Wohnungsbau in der Fassung vom 20. Juli 1970	Gebäuden, deren anrechenbare Grundfläche aller Räume (Wohn- und Nutzfläche) zu mehr als 66 2/3 % auf Wohnungen und Wohnräume entfällt, die nach dem I. WoBauG grundsteuerbegünstigt oder nach dem II. WoBauG öffentlich gefördert oder als steuerbegünstigt anzuerkennen sind; ferner der Erwerb eines Grundstücks, das sich im Zustand der Bebauung befindet, zur Fertigstellung von Gebäuden, die den vorgenannten Erfordernissen entsprechen, soweit es sich bei dem Grundstück vor dem Beginn der Bebauung um ein unbebautes Grundstück oder vor dem Beginn des Wiederaufbaus um ein Grundstück mit zerstörten Gebäuden gehandelt hat. Darüber hinaus ist auch der Ersterwerb eines nach den vorigen Ausführungen begünstigten Wohnhauses oder Wohnung grunderwerbsteuerfrei, wenn der Erwerber das Haus als Eigenheim oder die Wohnung zur eigenen Nutzung als Eigentumswohnung übernimmt, und wenn der Erwerb spätestens 12 Jahre nach der Gebrauchsabnahme des Hauses erfolgt, sowie unter bestimmten Voraussetzungen der Erwerb eines Grundstücks als Ersatz- oder Austauschland. Eine vorübergehende Vermietung	Grundsätzlich die gesamte Grundfläche (bebaute Fläche, Hofräume und Hausgärten). Soweit jedoch die gesamte Grundfläche das 12fache der bebauten Grundfläche übersteigt, unterliegt der das 12fache der bebauten Grundfläche übersteigende Teil des Grundstücks der Besteuerung; in Sonderfällen ist auch die darüber hinausgehende Fläche steuerfrei.	Wenn das Grundstück nicht innerhalb von 5 Jahren vom Tage der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an gerechnet zum steuerbegünstigten Zweck verwendet wird. Soweit das Grundstück im Zeitpunkt des Erwerbs nicht erschlossen war oder in einem Sanierungsgebiet lag, beträgt die Bebauungsfrist 10 Jahre. Die Erwerbsvorgänge unterliegen schon vor Ablauf dieser Zeiträume der Steuer

Anhang II (Seite 7)

noch Nordrhein- Westfalen		schließt die Steuerbefreiung nicht aus, wenn der Ersterwerber versichert bzw. glaubhaft darlegt, daß er das Eigenheim von einem bestimmten Zeitpunkt an innerhalb von höchstens 5 Jahren vom Abschluß des Kaufvertrages an gerechnet für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke seiner Angehörigen verwenden will. Wird der begünstigte Erwerbsvorgang rückgängig gemacht, bevor der Erwerber (Kaufanwärter) Eigentum an dem Eigenheim oder an der Eigentumswohnung erlangt hat, ist die Befreiung beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch bei einem weiteren Erwerb beim zweiten Kaufanwärter zu gewähren.		wenn der steuerbegünstigte Zweck aufgegeben wird. Auf die nachzuerhebende Steuer ist ein Zuschlag von 6 % für jedes volle oder angefangene Jahr, vom Tage der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an gerechnet, zu entrichten. Hat der Grundstückserwerber die Aufgabe des steuerbegünstigten Zwecks angezeigt, so endet der Zeitraum, für den ein Zuschlag auf die nachzuerhebende Steuer zu entrichten ist, mit dem Eingang der Anzeige beim Finanzamt
Rheinland- Pfalz	Landesgesetz über die GrESt vom 1.6.1970 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Rheinland-Pfalz, Nr. 10, vom 6.6.1970)	Gebäuden mit steuerbegünstigten Wohnungen. Steuerbefreit sind u. a. der Erwerb eines unbebauten Grundstücks, eines Grundstücks mit völlig zerstörten Gebäuden, eines Grundstücks mit einem Gebäude, das zu mehr als 50 v. H. beschädigt ist, und der Erwerb eines Grundstücks im Zustand der Bebauung in der Absicht, steuerbegünstigte Wohnungen	Bebaute Fläche nebst Fläche für Hofraum und Hausgarten bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche	Wenn auf dem Grundstück nicht innerhalb von 5 Jahren seit dem Erwerbsvorgang bezugsfertige, steuerbegünstigte Wohnungen errichtet worden sind. Bei Nacherhebung Zuschlag von 4 v. H. der Steuer je Jahr

noch Rheinland-Pfalz		wieder aufzubauen oder fertigzustellen, sowie der Grundstückserwerb durch eine Gebietskörperschaft oder mit deren Zustimmung durch ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen zur Weiterveräußerung oder Vergebung im Wege des Erbbaurechts an Personen, die steuerbegünstigte Wohnungen errichten oder wiederherstellen, der erste Wohnwerb eines Wohngebäudes innerhalb von 5 Jahren nach Fertigstellung durch eine Person, die das Hausgrundstück als Eigenheim oder steuerbegünstigte eigengenutzte Eigentumswohnung übernimmt, der Erwerb eines Grundstücks zur Aufteilung in Wohnungseigentumsrechte nach dem WEG vom 15.3.1951 und zur Weiterveräußerung an Erwerber, die auf dem Grundstück steuerbegünstigte Eigentumswohnungen errichten. Die steuerbegünstigte Eigentumswohnung muß innerhalb von 5 Jahren seit dem Erwerb des Grundstücks (Zwischenerwerb) bezugsfertig errichtet werden.		
Saarland	Gesetz Nr. 720 über die Grunderwerbsteuerbefreiung beim Wohnungsbau 1. d. F. vom 3.3.1970	nach dem WoBaUG für das Saarland grundsteuerbegünstigten Eigenheimen, Kleinsiedlungen, Eigentumswohnungen und Gebäuden, bei denen die anrechenbare Grundfläche aller Räume zu mindestens 80 v. H. auf grundsteuerbegünstigte Wohnungen und Hofräume entfällt, und zwar auf unbebauten Grundstücken oder auf Grundstücken mit zerstörten Gebäuden, sowie zur Fertigstellung von begonnenen Wohngebäuden; steuerbegünstigt ist weiterhin unter anderem der Ersterwerb eines Grundstücks, auf dem eine Gebietskörperschaft oder ein gemein-	Bei einem Wohngebäude mit weniger als 6 Wohnungen bis zum Siebenfachen, bei einem Wohngebäude mit mehr als 5 Wohnungen und bei Wohnheimen bis zum Zehnfachen der überbauten Fläche, mindestens jedoch 800 qm	Wenn das steuerbegünstigte Bauvorhaben nicht innerhalb von 10 Jahren bezugsfertig durchgeführt wird bzw. schon früher, wenn der steuerbegünstigte Zweck aufgegeben wird. Wenn innerhalb von fünf Jahren

noch Saarland		nütziger Bauträger ein Wohngebäude errichtet hat, wenn der Erwerb innerhalb von 10 Jahren seit der Bezugserstellung erfolgt. Das gleiche gilt für den Erwerb eines Grundstückes, auf dem ein sonstiger Bauträger ein Wohngebäude in der Form des Kaufeigenheimes oder der Trägerkleinsiedlung errichtet hat oder für den Erwerb einer grundsteuerbegünstigten Kaufeigentumswohnung aus der Hand eines sonstigen Bauträgers, wenn der Erwerb innerhalb eines Jahres seit der Bezugserstellung erfolgt. Ist die für die Steuerbefreiung erforderliche Eigennutzung des Eigenheimes, der Kleinsiedlung oder der Eigentumswohnung - auch Nutzung durch Angehörige im Sinne des § 6 WöBauG Saar - nicht sofort möglich, so ist eine vorübergehende Fremdnutzung unschädlich, wenn die Eigennutzung innerhalb von fünf Jahren seit dem Erwerbsvorgang beginnt.		nach Bezugserstellung bei Eigenheimen und Kleinsiedlungen die Eigenschaft als grundsteuerbegünstigte Wohnung aberkannt wird, bei sonstigen Gebäuden die Nutzung innerhalb dieser Frist derart geändert wird, daß die anrechenbare Grundfläche aller Räume zu weniger als 80 v.H. auf grundsteuerbegünstigte Wohnungen oder Räume entfällt
Schleswig-Holstein	Gesetz über die Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Maßnahmen des sozialen Wohnungsbaus, bei Maßnahmen aus dem Bereich des BBAuG und bei Maßnahmen zur Verbesserung der Wirt-	Steuerbegünstigten Wohnungen oder Wohnheimen, wobei die Errichtung des Bauvorhabens und die Steuerbegünstigung innerhalb von 10 Jahren, vom Tage der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an gerechnet, nachzuweisen sind. Ferner der Erwerb eines steuerbegünstigten Eigenheimes, einer steuerbegünstigten Kleinsiedlung oder des Wohnungseigentums an einer steuerbegünstigten Eigentumswohnung zur eigen- wöhnlichen Nutzung oder zur Nutzung durch Angehörige, wenn der Erwerb innerhalb von 10 Jahren nach Fertigstellung erfolgt. U.a.m.	Gesamtfläche einschließlich Hof- räume und Haus- gärten bis zum Zwölffachen der bebauten Fläche. Bei Kleinsiedlungen keine Begrenzung	Wenn die Errich- tung des steuer- begünstigten Bau- vorhabens nicht innerhalb von 10 Jahren seit Aus- stellung der Un- bedenklichkeits- bescheinigung nachgewiesen wird bzw. schon früher, falls der steuer-

noch Schleswig- Holstein	schaftsstruktur (Gründerwerb- steuerbefrei- ungsgesetz - GrEStWG) in der Neufassung vom 16.9.1974 (GVBl S. 353)			begünstigte Zweck vorher auf- gehoben wird. Bei Nacherhebung Zuschlag von 5. v. H. für jedes volle oder ange- fangene Jahr vom Erwerb des Grund- stücks bis zur Entstehung der Steuerschuld
--------------------------------	--	--	--	--

Anhang IV

Zusammenfassende Darstellung von Erbbaurechtsvorgängen
im Grunderwerbsteuerrecht gemäß dem Erlaß des FinMin
Niedersachsen vom 20.4.1976 - S 4500 - 61 - 32 2

Entnommen aus: IstB 1977, S. 27 ff

I. Erbbaurechte stehen nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG NW den Grundstücken gleich. Die auf Grundstücke abgestellten Vorschriften des Grunderwerbsteuerrechts gelten daher für Erbbaurechte entsprechend. Der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen somit auch die folgenden Rechtsgeschäfte:

1. Nach Nr. 1

- a) ein Vertrag, der den Anspruch auf Bestellung eines Erbbaurechts begründet (BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 223) (in NW befreit),
- b) ein Vertrag, der den Anspruch auf Übertragung eines Erbbaurechts begründet,
- c) ein Vertrag, durch den ein bestehendes Erbbaurecht verlängert wird (Urteil des Niedersächsischen FG vom 20.12.1973, EFG 1974, S. 329) (in NW befreit),
- d) die Ausübung des Vorrechts auf Erneuerung des Erbbaurechts nach § 31 ErbbauVO (in NW befreit) und
- e) ein Rechtsgeschäft, durch das ein Erbbaurecht vor dem vereinbarten Zeitablauf aufgehoben wird (Urteil des Niedersächsischen FG vom 11.3.1975, EFG 1975, S. 491).

2. Nach Nr. 2

- a) eine auf die Bestellung eines Erbbaurechts gerichtete Einigung, wenn kein Rechtsgeschäft i. S. der vorstehenden Nr. 1 Buchst. a vorausgegangen ist (in NW befreit),
- b) eine auf die Übertragung eines Erbbaurechts gerichtete Einigung, wenn kein Rechtsgeschäft i. S. der vorstehenden Nr. 1 Buchst. b vorausgegangen ist,
- c) die Verlängerung eines Erbbaurechts nach § 27 Abs. 3 ErbbauVO (in NW befreit) und
- d) der Heimfall eines Erbbaurechts nach § 32 ErbbauVO (BFH-Urteil vom 23.9.1969, BStBl 1970, II, S. 130). Bei einem Heimfall eines Erbbaurechts ist § 17 Abs. 2 GrEStG nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 26.2.1975, BStBl 1975, II, S. 418) (in NW befreit). Nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt die Ausübung des Heimfallrechts in der Form, daß der Eigentümer des Grund und Bodens die Übertragung des Erbbaurechts auf einen von ihm bezeichneten Dritten verlangt.

Anhang IV (Seite 2)

In diesem Fall liegt nur ein Erwerb durch den Dritten vor, der wie die erstmalige Bestellung eines Erbbaurechts zu behandeln ist.

3. Nach Nr. 3

- a) der Übergang eines Erbbaurechts kraft Gesetzes und die Übertragung eines Erbbaurechts durch behördlichen Ausspruch,
- b) die Aufhebung eines Erbbaurechts nach § 26 ErbbauVO (BFH-Urteil vom 31.3.1976, DB 1976, S. 1411) und
- c) das Erlöschen eines Erbbaurechts durch Zeitablauf nach § 27 Abs. 1 ErbbauVO (in NW befreit).

Hierin hat allerdings das Niedersächsische Finanzgericht in seinem Urteil vom 11.3.1975, a.a.O., einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nicht gesehen. Diese unterschiedliche Beurteilung wirkt sich aber steuerlich im Ergebnis nicht aus. Ist die Steuer aus dem Einheitswert des Erbbaurechts zu berechnen, so entfällt zum Zeitpunkt des Erlöschens auf das Erbbaurecht kein Anteil am Gesamtwert mehr (§ 92 Abs. 3 BewG). Eine Besteuerung kommt nur in Betracht, wenn der Eigentümer des Grund und Bodens für ein vom Erbbauberechtigten errichtetes Bauwerk eine Entschädigung zu leisten hat. In diesem Fall wäre jedoch hinsichtlich des Bauwerks ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang (nach § 1 Abs. 2 GrEStG) auch dann gegeben, wenn das Erlöschen des Erbbaurechts selbst nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würde (BFH-Urteil vom 8.2.1961, HFR 1961, S. 227).

4. Nach Nr. 4

das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren.

5. Nach Nr. 5

ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Anspruchs auf Bestellung oder Übertragung eines Erbbaurechts oder der Rechte aus einem Meistgebot begründet (BFH-Urteil vom 28.11.1967, BStBl 1968, II, S. 222). (In NW ist die Bestellung befreit).

6. Nach Nr. 6

ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Angebot zum Abschluß eines Vertrages begründet, kraft dessen Bestellung der Übertragung eines Erbbaurechts verlangt werden kann. (In NW ist die Bestellung befreit).

7. Nach Nr. 7

die Abtretung eines der in den Nrn. 5 und 6 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte begründet.

II. In den Fällen des Abschn. I ist die Grunderwerbsteuer - sofern eine Gegenleistung vorhanden ist - vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Zur Gegenleistung gehören

1. bei Bestellung, Übertragung, Verlängerung und Erneuerung von Erbbaurechten

der nach § 13 BewG kapitalisierte Wert der Erbbauzinsverpflichtung zuzüglich etwa vereinbarter Zuzahlungen oder sonstiger Leistungen,

2. bei Aufhebung und Erlöschen eines Erbbaurechts

die für ein errichtetes Bauwerk ausbedungene Entschädigung und etwaige sonstige Leistungen (z.B. die Übernahme der auf dem Erbbaurecht lastenden Hypotheken usw.) und

3. beim Heimfall eines Erbbaurechts

die dem Erbbauberechtigten zu gewährende Vergütung und etwaige sonstige Leistungen (z.B. auf dem Erbbaurecht lastende und auf den Eigentümer oder den Dritten übergehende Hypotheken o. dgl.).

Wenn keine Gegenleistung vorhanden ist, ist die Steuer aus dem Einheitswert des Erbbaurechts zu berechnen. Besteuerungsgrundlage ist stets der Einheitswert bei Rechtsgeschäften i.S. des Abschn. I Nr. 6 sowie in den Fällen des Abschn. I Nr. 7, in denen in Abschn. I Nr. 6 bezeichnete Rechte abgetreten werden (BFH-Urteile vom 6.5.1969, BStBl 1969, II, S. 595, und 31.5.1972, BStBl 1972, II, S. 828 = DB 1972, S. 2048).

Bei der Berechnung der Steuer nach dem Wert des Erbbaurechts ist § 121 a BewG zu beachten.

Anmerkung:

"Eine insgesamt uneinheitliche Regelung gilt im Falle der Erneuerung eines bestehenden Erbbaurechts: Außer in Baden-Württemberg (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 27 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG) und in Rheinland-Pfalz (§ 44 Nr. 7 GrEStG) bleibt gemäß § 39 ErbbauVO bei der Erneuerung eines bestehenden Erbbaurechts die Grunderwerbsteuer insoweit außer Ansatz, als sie schon bei Begründung des Erbbaurechts entrichtet worden ist. Wenn der oben wiedergegebene Erlass auch für Niedersachsen bei einer Erneuerung des Erbbaurechts die Grunderwerbsteuerpflicht uneingeschränkt bejaht (Nr. 1 d des Erlasses), so dürfte er damit im Gegensatz zu § 39 ErbbauVO stehen, da es an einer ähnlichen Bestimmung wie in Baden-Württemberg und in Rheinland-Pfalz fehlt".

Literaturverzeichnis =====

- Badura, Peter Der verfassungsrechtliche Rahmen der Baugesetznovelle, Stellungnahme im Rahmen der Anhörung von Sachverständigen zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des BBauG, in Stenogr. Protokoll der 33. Ausschußsitzung zum 12.11.1974, S. 94
- Baur, Ulrich Überlegungen zum Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaft für eine 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, in UStR 1976, S. 133
- Becker, Enno Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940
- Bielenberg, Walter Bodenrecht und Bodenrechtspolitik, Göttingen 1975
- Blencke, H. Steuerlicher Gestaltungsmißbrauch (§ 6 StAnpG), NWB, Fach 2, S. 2093
- Bockelberg, von, Helmut Die Eigentumsgarantie des Art. 15 GG als Grundlage des freiheitlichen und sozialen Rechtsstats und die mögliche Aushöhlung dieser Garantie durch das Steuerrecht, in BB 1973, S. 669
- Bonczek, Willi, Förster, H., Gassner, Edmund Vorschläge zur Fortentwicklung des Beitragsrechts für städtebauliche Aufschließungsmaßnahmen, Gutachten im Auftrage des Bundesministers für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau, März 1973, Schriftenreihe "Städtebauliche Forschung" des BMBau (0.3011-1973), Bonn 1973
- Boruttau/Klein Grunderwerbsteuergesetz (Kommentar), 10. Aufl. 1977
- Brych, Friedrich Verträge mit Bauträgern, in NJW 1974, S. 1973 (zitiert als: Verträge)
- derselbe Erwerb von Wohnraum und die Gewährleistung, in NJW 1973, S. 1583
- derselbe Aufhebung des Erstvertrages und nochmalige Veräußerung eines Eigenheims/Eigentumswohnung durch den Bauträger im Grunderwerbsteuer- und Einkommensteuerrecht, in DB 1975, S. 1911 (zitiert als: Aufhebung)
- Conradi, Peter, Dieterich, Hartmut, und Hauf, Volker Für ein soziales Bodenrecht, Frankfurt 1972

Literaturverzeichnis (Seite 2)

- Bundesfinanzministerium, Schr. des Bundesfinanzministeriums, Heft 10: Gutachten zum Gemeindesteuersystem, Bonn 1963
- Damaschke, Adolf Die Bodenreform, 12. Aufl., Jena 1961
- Dittus, Wilhelm Entwurf zu einem Baugesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kassel 1950
- Duwendag, Dieter Bodenmarkt und Bodenpolitik in der Bundesrepublik Deutschland, in Schmollers Jahrbuch für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, hrsg. von A. Kruse, Berlin 1971, S. 567
- Engelken, Klaas Zum Planungswertausgleich, in DÖV 1974, S. 361 ff und 403 ff
- derselbe Ist der Planungswertausgleich verfassungswidrig? in DÖV 1976, S. 8
- Flürschheim, M. Auf friedlichem Wege, Baden-Baden 1884
- Frantz, Constantin Die sociale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der socialen Revolution vorgebeugt werden soll, Mainz 1881
- Gläser, A. Kauf vom Bauträger, in NJW 1975, S. 1006
- Haman, Ulrich Bodenwert und Stadtplanung, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1969
- Haller, Heinz Die Steuern, Tübingen 1971
- derselbe Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, FinArch N. F. Band 21 (1961), S. 248
- Halstenberg, Friedrich, Lenort, Norbert, und Röbler, H. G. Vorteils- und Schadensausgleich im Planungsrecht, Schriften des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumplanung, Heft 26, Köln 1958
- Hartz, Wilhelm Überlegungen eines Steuerjuristen zur Bodenreform, in DB 1974, S. 741
- Hepp, Camill "Baubetreuungsvertrag" und Auskunftsanspruch des "Betreuten", in NJW 1971, S. 11
- Heuer, Jürgen H. B. Die Bodenfrage im Widerstreit von Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung, in Heft 40 der Schriftenreihe des Zentralverbandes der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundstückseigentümer e. V., Düsseldorf 1972
- Höpken, Hartmut Ermäßigter Steuersatz bei Umsätzen von wohnungswirtschaftlichen Betreuungsunternehmen, in UStR 1974, S. 73

Literaturverzeichnis (Seite 3)

- Hofmann, Werner Bodeneigentum und Gesellschaft -
Theorie und Wirklichkeit, in Schreiber,
Folker (Hrsg.), Bodenordnung? Stuttgart-
Bern 1969, S. 13
- Huber-Krebs, H. W. Über die Gleichbehandlung von Tatbestän-
den im Grunderwerbsteuerrecht und
Privatrecht, in DVR 1967, S. 33
- Ingenstau, H. VOB-Kommentar, 7. Aufl., 1974
- Informationen für steuerberatende Berufe
- Janning, Heinz Bodenwert und Städtebaurecht, Schriften
des Deutschen Instituts für Urbanistik,
Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1976
- Kirchhof, Paul Besteuerungsgewalt und Grundgesetz,
Frankfurt 1973
(zitiert als: Besteuerungsgewalt)
- derselbe Das Hervorbringen von Normen und
sonstigem Recht durch die Finanzbehörden,
in StuW 1975, S. 357
(zitiert als: Hervorbringen)
- derselbe Rechtsquellen und Grundgesetz, in Festgabe
aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des
Bundesverfassungsgerichts, Bundesverfassungs-
gericht und Grundgesetz, Hsg. von
Christian Starck, Tübingen 1976, Bd. 2, S. 50
(zitiert als: Rechtsquellen)
- derselbe Verwalten und Zeit
Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges
und zeitgerechtes Verwalten, Hamburg 1975
(zitiert als: Verwalten und Zeit)
- Klein, Friedrich Verkehrsteuern, in Handbuch der Finanzwis-
senschaft, 2. Aufl., 1956, S. 601
(zitiert als: Verkehrsteuern)
- derselbe Bodenwertzuwachssteuer und Art 14 des GG,
in DÖV 1973, S. 433
- derselbe Art. 14 des Bonner Grundgesetzes als
Schranke steuergesetzlicher Intervention?
in Theorie und Praxis des finanzpoliti-
schen Interventionismus, Fritz Neumark
zum 70. Geburtstag, Hsg. von Heinz Haller,
Tübingen 1970, S. 229
- Köther, Friedhelm, und am Weg, Horst Das Bebauungsplanverfahren nach dem Bun-
desbaugesetz, Düsseldorf 1975

Literaturverzeichnis (Seite 4)

- Koczynski, S. Die österreichische Besitzveränderungs-
gebühr, Finanz-Archiv, Bd. XXII
- Koeble, W. Die Rechtsnatur der Verträge mit Bau-
trägern (Baubetreuern), in NJW 1974,
S. 721
- Kreile, R. Eigentumsbildung im privaten Wohnungsbau,
in DB 1972, S. 1036
- Locher, H. Baubetreuungsrecht, Düsseldorf 1973
(zitiert als: Baubetreuungsrecht)
- derselbe Rechtsfragen des Baubetreuungsvertrages,
in NJW 1967, S. 326
- Mattern, Gerhard Der Eigenheimbewerbervertrag in der Recht-
sprechung des Bundesgerichtshofs, in
DNotZ 1967, S. 661
(zitiert als: Eigenheimbewerbervertrag)
- derselbe Die Rechtsprechung des Bundesgerichts-
hofes zum Eigenheimbewerbervertrag, in
WM 1972, S. 670
(zitiert als: Rechtsprechung)
- Mirre, Ludwig Die Verkehrssteuern, in Handbuch der
Finanzwissenschaft, 1. Aufl., 2. Bd.,
1927, S. 274
- Mittelsteiner, Karl-Heinz
Vorschläge zur Reform der ESt, in DStR
1971, S. 232
- Müller, Horst Gedanken über Bodeneigentum und Städtebau,
in Festschrift für Fritz Hippel,
Tübingen 1967, S. 263
- Nell-Breuning, von, Oswald Wertzuwachssteuer, in Handbuch der Finanz-
wissenschaft, 1956, 2. Bd., S. 557
- derselbe Der Planungswertausgleich (PlWA), in
Grundsatzfragen der Baugesetzgebung, Schrif-
tenreihe des Bundesministers für Wohnungs-
bau, Heft 11, Bonn 1958, S. 18
- Nicklisch, F. Rechtsprobleme bei der Gestaltung von
Bauverträgen, in Beilage 10/1974 - BB 1974,
S. 3
- Ohlmer, Henning, und Walper, Karl-Heinz
Eine bessere Bodenverfassung - aber wie?
Kleine Schriften des Deutschen Verbandes
für Wohnungswesen, Städtebau und Raum-
planung, Nr. 13, Köln-Mülheim 1969

Literaturverzeichnis (Seite 5)

- Ostendorf, B. Einführung einer BWZSt - Aufhebung der GrEST und Wegfall der einkommensteuerlichen Erfassung von Bodenwertgewinnen, in FR 1971, S. 137
- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar zum BGB, 24. Aufl., 1975
- Pfeiffer, K. Vertretungsprobleme bei Verträgen mit Bauträgern, in NJW 1974, S. 1449
- Pilgrim, Horst Die Besteuerung der Zwischengeschäfte im Grunderwerbsteuerrecht, Düsseldorf 1962
- Plückebaum, Konrad, Malitzky, Heinz UStG, Bd. II, 21. lfg., April 1970
- Reinhardt Mehrwertsteuer-Dienst
- Reithmann, Christoph, Brych, Friedrich, und Manhart, Hans Kauf vom Bauträger, Köln 1973
- dieselben Kauf vom Bauträger, 2. Aufl., Köln 1977
- Schreiber Geschichte und gegenwärtige Entwicklung der Grunderwerbsteuer, Diss. 1949
- Schultze, W./Förger, K. Grunderwerbsteuerkommentar Landesteil NW, 4. Aufl., NWB, 1975
- Selmer, Peter Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt 1972
- Söhn, Hartmut Zur Umsatzsteuer, in StuW 1975, S. 164
- derselbe Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft - Eine steuersystematische Bestandsaufnahme -, in StuW 1976, S. 1
- Stemmler, Heinz Forderungen der Praxis an die geplante Reform des Bodenrechts, in ZfV 1974, S.347
- Thiedemann, Jens Die Ordnung des Baulandmarktes im Deutschen und Schweizerischen Recht, Diss. Hamburg 1971
- Tiedemann, H. Steuervergünstigungen für den Wohnungsbau, Oldenburg 1950
- Tiemann, Martin Die Baulandpreise und ihre Entwicklung, in "Der Städtetag", 1970, S. 562
- Tipke, Klaus Steuerrecht, Köln 1977 (zitiert als: Steuerrecht)
- derselbe Die Umsatzsteuer im Steuersystem, in UStR 1972, S. 2

Literaturverzeichnis (Seite 6)

- Weininger, Herbert Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen
im geltenden Recht und die Probleme von
Bodenwertzuwachssteuern, Diss. München
1974
- Wittchen, R. Der Baubetreuungsvertrag, Diss. Hamburg
1968
- Wolf, E. Abgabenordnung (AO 1977), Kommentar,
Baden-Baden 1977

Lebenslauf

=====

Am 4. Febr. 1937 wurde ich, Margit Elisabeth Lass geb. van der Plas, als einziges Kind der Eheleute Mels Johannes und Else van der Plas in Emmerich/Rh. geboren.

Von 1943 bis 1947 besuchte ich die Volksschulen in Emmerich/Rh. und s'Heerenberg/Holland und von 1947 bis 1956 das Gymnasium in Emmerich. Nach bestandener Reifeprüfung im März 1956 machte ich eine einjährige Ausbildung als Betriebssekretärin an den Kaufmännischen Unterrichtsanstalten in Essen. Bis zu meiner Eheschließung im Mai 1962 arbeitete ich zunächst ein Jahr als Volontärin in zwei Firmen des Baugewerbes und dann vier Jahre in der elterlichen Baustoffgroßhandlung. Seit 1962 bin ich als Mitarbeiterin im Wohnungsbauunternehmen meines Mannes tätig. Von 1966 bis 1971 studierte ich Betriebswirtschaftslehre an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster, wo ich im April 1971 das Examen als Diplom-Kaufmann bestand. Seit April 1973 studiere ich Rechtswissenschaft an derselben Universität.

Münster, den 22. Juni 1978

